

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 540 (REVISADA)
AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES, Y DE LA CORRESPONDIENTE
INFORMACIÓN A REVELAR

NIA-ES 540 (REVISADA)

(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 27 de octubre de 2020)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza de las estimaciones contables.....	2–3
Conceptos clave en esta NIA	4–9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivo	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	13–15
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	16–17
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	18–30
Revelación de información relacionada con las estimaciones contables.....	31
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección	32
Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados	33–36
Manifestaciones escritas	37
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes	38
Documentación	39
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Naturaleza de las estimaciones contables.....	A1–A7
Conceptos clave en esta NIA	A8–A13
Definiciones	A14–A18
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A19–A63

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	A64–A80
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	A81–A132
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección	A133–A136
Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados	A137–A144
Manifestaciones escritas	A145
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes	A146–A148
Documentación	A149–A152
Anexo 1: Factores de riesgo inherente	
Anexo 2: Comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, al realizar una auditoría de estados financieros. En concreto, incluye requerimientos y orientaciones que se refieren al modo en que la NIA 315 (Revisada)¹, la NIA 330², la NIA 450³, la NIA 500⁴ y otras NIA relevantes deben ser aplicadas en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar o lo desarrollan. También incluye requerimientos y orientaciones sobre la evaluación de incorrecciones en estimaciones contables y correspondiente información a revelar y sobre indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

Naturaleza de las estimaciones contables

2. La naturaleza de las estimaciones contables es muy variable y se requiere que sean realizadas por la dirección cuando los importes no se pueden observar directamente. La medición de estos importes está sujeta a incertidumbre en la estimación, la cual refleja las limitaciones inherentes al conocimiento o a los datos. Estas limitaciones dan lugar a una subjetividad inherente y a una variación en los resultados de la medición. El proceso de realización de estimaciones contables implica elegir y aplicar un método utilizando hipótesis y datos, lo cual requiere la aplicación de juicio por la dirección y puede dar lugar a complejidad en la medición. Los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente sobre la medición de estos importes afectan a su susceptibilidad de incorrección. (Ref: Apartado A1-A6, Anexo 1)
3. Aunque esta NIA es aplicable a todas las estimaciones contables, el grado en que una estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación varía de manera sustancial. La naturaleza, momento de realización y extensión de la valoración del riesgo y de los procedimientos de auditoría posteriores requeridos por esta NIA varían en función de la incertidumbre en la estimación y de la valoración de los riesgos de incorrección material relacionados. Para algunas estimaciones contables, la incertidumbre en la estimación puede ser muy baja por su naturaleza y la complejidad y subjetividad que implica su realización pueden también ser muy bajas. Para esas estimaciones contables, no es de esperar que los procedimientos de valoración del riesgo y los procedimientos de auditoría posteriores requeridos por esta NIA sean extensos. Cuando la incertidumbre en la estimación, la complejidad o la subjetividad sean muy elevadas, sería de esperar que esos procedimientos fueran mucho más extensos. Esta NIA contiene orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de la NIA. (Ref: Apartado A7)

Conceptos clave en esta NIA

4. Esta NIA exige una valoración separada del riesgo inherente a efectos de valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones para las estimaciones contables. Dependiendo de la naturaleza de una determinada estimación contable, la susceptibilidad de una afirmación a una incorrección que podría ser material puede estar sujeta o verse afectada por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente y por las interrelaciones entre ellos. Como se indica en la NIA 200⁵, el

¹ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

² NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

³ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.*

⁴ NIA 500, *Evidencia de auditoría*

⁵ NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado A40.

riesgo inherente es más alto para algunas afirmaciones y tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar relacionados. En consecuencia, la valoración del riesgo inherente depende del grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la probabilidad o magnitud de la incorrección y varía en un grado que se denomina en esta NIA el espectro de riesgo inherente. (Ref: Apartado A8–A9, A65–A66, Anexo 1)

5. Esta NIA hace referencia a requerimientos aplicables de la NIA 315 (Revisada) y de la NIA 330 y proporciona orientaciones relacionadas para resaltar la importancia de las decisiones del auditor acerca de los controles relacionados con las estimaciones contables, incluidas decisiones sobre si:
 - Existen controles relevantes para la auditoría, respecto a los cuales el auditor debe evaluar el diseño y determinar si han sido implementados.
 - Comprobar la eficacia operativa de los controles relevantes.
6. Esta NIA requiere también una valoración separada del riesgo de control al valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones para las estimaciones contables. En la valoración del riesgo de control, el auditor tiene en cuenta si sus procedimientos de auditoría posteriores contemplan una confianza planificada en la eficacia operativa de los controles. Si el auditor no realiza pruebas de controles, su valoración del riesgo de incorrección material en las afirmaciones no puede verse reducida por un funcionamiento eficaz de los controles con respecto a una afirmación concreta⁶. (Ref: Apartado A10)
7. Esta NIA resalta que los procedimientos de auditoría posteriores del auditor (incluidas, cuando corresponda, las pruebas de controles) tienen que responder a los motivos de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, teniendo en cuenta el efecto de uno o varios factores de riesgo inherente y la valoración por el auditor del riesgo de control.
8. La aplicación del escepticismo profesional en relación con las estimaciones contables se ve afectada por la consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente y su importancia aumenta cuando las estimaciones contables están sujetas a un mayor grado de incertidumbre en la estimación o se ven afectadas por un mayor grado de complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Del mismo modo, la aplicación del escepticismo profesional es importante cuando hay una mayor susceptibilidad de incorrección debido a sesgo de la dirección o a fraude. (Ref: Apartado A11)
9. Esta NIA requiere que el auditor evalúe, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables⁷ de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección. A efectos de esta NIA, razonable de acuerdo con el marco de información financiera aplicable significa que los requerimientos pertinentes del marco de información financiera aplicable han sido aplicados adecuadamente, incluidos los que tratan de: (Ref: Apartado A12–A13, A139–A144)
 - la realización de la estimación contable, incluida la selección del método, de las hipótesis y de los datos, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable y los hechos y circunstancias de la entidad;
 - la selección de la estimación puntual de la dirección y

⁶ NIA 530, *Muestreo de auditoría*, Anexo 3.

⁷ Véase también la NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 13(c).

- la información a revelar sobre la estimación contable, incluida la información a revelar sobre el modo en que se desarrolló la estimación contable y que explica la naturaleza, extensión y fuentes de incertidumbre en la estimación.

Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2019.

Objetivo

11. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que las estimaciones contables y la información relacionada revelada en los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Definiciones

12. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Estimación contable: un importe cuya medición, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, está sujeta a incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartado A14)
 - (b) Estimación puntual o rango del auditor: una cantidad o rango de cantidades, respectivamente, desarrolladas por el auditor para evaluar la estimación puntual realizada por la dirección. (Ref: Apartado A15)
 - (c) Incertidumbre en la estimación: susceptibilidad a una falta inherente de precisión en la medición. (Ref: Apartado A16, Anexo 1)
 - (d) Sesgo de la dirección: falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información. (Ref: Apartado A17)
 - (e) Estimación puntual de la dirección: la cantidad determinada por la dirección como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.
 - (f) Desenlace de una estimación contable: importe real resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones en las que se basa una estimación contable. (Ref: Apartado A18)

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

13. Al obtener conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, tal y como requiere la NIA 315 (Revisada)⁸ el auditor obtendrá conocimiento de los siguientes aspectos relacionados con las estimaciones contables de la entidad. Los procedimientos del auditor para obtener dicho conocimiento se aplicarán con la extensión necesaria para proporcionar una base adecuada para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. (Ref: Apartado A19–A22)

La entidad y su entorno.

⁸ NIA 315 (Revisada), apartados 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17, y 20-21.

- (a) Las transacciones de la entidad y otros hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros o a que se realicen cambios en ellas. (Ref: Apartado A23)
- (b) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables (incluidos los criterios de reconocimiento, las bases de medición y los requerimientos relacionados de presentación y revelación) y el modo en que se aplican de acuerdo con la naturaleza y circunstancias de la entidad y su entorno, incluido el modo en que las transacciones y otros hechos o condiciones están sujetos a factores de riesgo inherente o se ven afectados por estos. (Ref: Apartados A24–A25)
- (c) Factores normativos aplicables a las estimaciones contables de la entidad, incluidos, en su caso, los marcos normativos relacionados con la supervisión prudencial. (Ref: Apartado A26)
- (d) La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros de la entidad, sobre la base de su conocimiento de las cuestiones mencionadas en 13(a)–(c). (Ref: Apartado A27)

El control interno de la entidad.

- (e) La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso de información financiera de la dirección en relación con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A28–A30)
- (f) El modo en que la dirección identifica la necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados en relación con las estimaciones contables y las aplica, incluida la necesidad de utilización de un experto de la dirección. (Ref: Apartado A31)
- (g) El modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A32–A33)
- (h) El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, incluidos:
 - (i) Los tipos de transacciones, hechos y condiciones que son significativos para los estados financieros y que originan la necesidad de estimaciones contables o de cambios en las mismas y de la correspondiente información a revelar y (Ref: Apartados A34–A35)
 - (ii) para esas estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, el modo en que la dirección:
 - a. Identifica los métodos, hipótesis o fuentes de datos relevantes adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y la necesidad de cambios en ellos, incluido el modo en que la dirección: (Ref: Apartados A36–A37)
 - i. selecciona o diseña y aplica los métodos utilizados, incluido el uso de modelos; (Ref: Apartados A38–A39)
 - ii. selecciona las hipótesis que se van a utilizar, incluida la consideración de alternativas, e identifica las hipótesis significativas; y (Ref: Apartados A40–A43)
 - iii. selecciona los datos que se van a utilizar; (Ref: Apartado A44)
 - b. entiende el grado de incertidumbre en la estimación, también mediante la consideración del rango de posibles desenlaces de la medición y (Ref: Apartado A45)

- c. trata la incertidumbre en la estimación, incluida la selección de una estimación puntual y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros. (Ref: Apartados A46–A49)
 - (i) Actividades de control relevantes para la auditoría sobre el proceso de la dirección para la realización de estimaciones contables como se describe en el apartado 13(h)(ii). (Ref: Apartado A50–A54)
 - (j) El modo en que la dirección revisa el desenlace o desenlaces de anteriores estimaciones contables y responde a los resultados de esa revisión.
14. El auditor revisará el desenlace de anteriores estimaciones contables o, en su caso, de su posterior reestimación para facilitar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material en el periodo actual. El auditor tendrá en cuenta las características de las estimaciones contables para determinar la naturaleza y extensión de esa revisión. La revisión no tiene como objetivo cuestionar los juicios sobre estimaciones contables de periodos anteriores que eran adecuadas sobre la base de la información disponible cuando se realizaron. (Ref: Apartados A55–A60)
15. Con respecto a las estimaciones contables, el auditor determinará si el equipo del encargo necesita cualificaciones o conocimientos especializados para aplicar los procedimientos de valoración del riesgo, identificar y valorar los riesgos de incorrección material, diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida. (Ref: Apartados A61–A63)

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

16. Para identificar y valorar el riesgo de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y la correspondiente información a revelar, como requiere la NIA 315 (Revisada)⁹, el auditor valorará por separado el riesgo inherente y el riesgo de control. Para identificar los riesgos de incorrección material y valorar el riesgo inherente el auditor tendrá en cuenta lo siguiente: (Ref: Apartados A64–A71)
- (a) El grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación y (Ref: Apartados A72–A75)
 - (b) el grado en el que los siguientes aspectos están afectados por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente: (Ref: Apartados A76–A79)
 - (i) La selección y aplicación del método, hipótesis y datos al realizar la estimación contable o
 - (ii) la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.
17. El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados de conformidad con el apartado 16 es, a su juicio, un riesgo significativo¹⁰. Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, obtendrá conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control, correspondientes a dicho riesgo¹¹. (Ref: Apartado A80)

⁹ NIA 315 (Revisada), apartados 25 y 26.

¹⁰ NIA 315 (Revisada), apartado 27.

¹¹ NIA 315 (Revisada), apartado 29.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

18. Como requiere la NIA 330¹², los procedimientos de auditoría posteriores del auditor responderán a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones¹³, teniendo en cuenta los motivos para la valoración asignada a esos riesgos. Los procedimientos de auditoría posteriores incluirán uno o más de los siguientes enfoques:
- (a) obtener evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (véase el apartado 21);
 - (b) comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable (véanse los apartados 22–27); o
 - (c) desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor (véanse los apartados 28–29).

Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tendrán en cuenta que, cuanto mayor sea la valoración del riesgo de incorrección material, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría¹⁴. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref: Apartados A81–A84)

19. Como requiere la NIA 330¹⁵, el auditor diseñará y realizará pruebas con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes si:
- (a) la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones incorpora una expectativa de que los controles operan eficazmente o
 - (b) los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las afirmaciones.

En relación con las estimaciones contables, las comprobaciones por el auditor de esos controles responderán a los motivos de la valoración del riesgo de incorrección material. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control¹⁶. (Ref: Apartados A85–A89)

20. Para un riesgo significativo relativo a una estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán pruebas de controles en el periodo actual si el auditor tiene previsto confiar en esos controles. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle¹⁷. (Ref: Apartado A90)

Obtención de evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría

21. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen obtener evidencia de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría, el auditor evaluará si esa evidencia de auditoría es suficiente y adecuada para responder a los riesgos de incorrección material relacionados con la estimación contable, teniendo en cuenta que los cambios en las circunstancias y otras condiciones relevantes entre el hecho y la

¹² NIA 330, apartados 6–15 y 18.

¹³ NIA 330, apartados 6–7 y 21.

¹⁴ NIA 330, apartado 7(b).

¹⁵ NIA 330, apartado 8.

¹⁶ NIA 330, apartado 9.

¹⁷ NIA 330, apartados 15 y 21.

fecha de la medición pueden afectar a la relevancia de esa evidencia de auditoría de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A91–A93)

Comprobación del modo en que la dirección realizó la estimación contable.

22. Cuando se comprueba el modo en que la dirección realizó la estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán procedimientos, diseñados y aplicados de conformidad con los apartados 23–26, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos de incorrección material relacionados con: (Ref: Apartado A94)
- (a) la selección y aplicación del método, las hipótesis significativas y los datos utilizados por la dirección al realizar la estimación contable y
 - (b) el modo en que la dirección seleccionó la estimación puntual y desarrolló la correspondiente información a revelar acerca de la incertidumbre en la estimación.

Métodos.

23. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los métodos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:
- (a) si el método seleccionado es adecuado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si son adecuados los cambios con respecto al método utilizado en periodos anteriores; (Ref: Apartados A95, A97)
 - (b) si los juicios realizados al seleccionar el método dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)
 - (c) si los cálculos se aplican de conformidad con el método y son matemáticamente correctos;
 - (d) cuando la aplicación del método por la dirección implica un modelo complejo, si los juicios se han aplicado de forma congruente y, en su caso: (Ref: Apartados A98–A100)
 - (i) si el diseño del modelo cumple el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable es adecuado a las circunstancias y, en su caso, si los cambios con respecto al modelo del periodo anterior son adecuados dadas las circunstancias; y
 - (ii) si los ajustes al resultado del modelo son congruentes con el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable y son adecuados a las circunstancias y
 - (e) si se ha mantenido la integridad de las hipótesis significativas y de los datos en la aplicación del método. (Ref: Apartado A101)

Hipótesis significativas.

24. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a las hipótesis significativas, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:
- (a) si las hipótesis significativas son adecuadas de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A102–A103)
 - (b) si los juicios realizados al seleccionar las hipótesis significativas dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)
 - (c) si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones

contables, o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad, en base al conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría y (Ref: Apartado A104)

- (d) en su caso, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones concretas y tiene la capacidad de hacerlo. (Ref: Apartado A105)

Datos.

- 25. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los datos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:
 - (a) si los datos son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A106)
 - (b) si los juicios realizados al seleccionar los datos dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)
 - (c) si los datos son relevantes y fiables dadas las circunstancias; y (Ref: Apartado A107)
 - (d) si los datos han sido adecuadamente comprendidos o interpretados por la dirección, incluyendo los términos contractuales. (Ref: Apartado A108)

Selección de una estimación puntual por la dirección y correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación.

- 26. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán si, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, la dirección ha tomado las medidas oportunas para:
 - (a) entender la incertidumbre en la estimación; y (Ref: Apartado A109)
 - (b) tratar la incertidumbre en la estimación seleccionando una estimación puntual adecuada y desarrollando la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartados A110–A114)
- 27. Cuando, a juicio del auditor, en base a la evidencia de auditoría obtenida, la dirección no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación, el auditor: (Ref: Apartado A115–A117)
 - (a) solicitará a la dirección que aplique procedimientos adicionales para entender la incertidumbre en la estimación o para tratarla volviendo a considerar la selección de la estimación puntual de la dirección o considerando revelar más información en relación con la incertidumbre en la estimación y evaluará la respuesta o respuestas de la dirección de conformidad con el apartado 26;
 - (b) si el auditor determina que la respuesta de la dirección a su solicitud no trata de manera suficiente la incertidumbre en la estimación, siempre que sea posible, desarrollará una estimación puntual o un rango del auditor de conformidad con los apartados 28–29; y
 - (c) evaluará si existe una deficiencia en el control interno y, en su caso, la comunicará de conformidad con la NIA 265¹⁸.

¹⁸ NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.*

Desarrollo de una estimación puntual o de un rango del auditor:

28. Cuando el auditor desarrolle una estimación puntual o un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada, incluido cuando lo requiere el apartado 27(b), los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán procedimientos para evaluar si los métodos, hipótesis o datos utilizados son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Independientemente de si el auditor utiliza los métodos, hipótesis o datos de la dirección o los suyos propios, dichos procedimientos de auditoría posteriores se diseñarán y aplicarán para tratar las cuestiones indicadas en los apartados 23–25. (Ref: Apartados A118–A123)
29. Si el auditor desarrolla un rango:
- (a) determinará que el rango sólo incluye cantidades sustentadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada y que han sido evaluadas por el auditor como razonables de acuerdo con los objetivos de la medición y otros requerimientos del marco de información financiera aplicable; y (Ref: Apartados A124–A125)
 - (b) diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material relativos a la información revelada en los estados financieros que describe la incertidumbre en la estimación.

Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría.

30. Al obtener evidencia de auditoría con respecto a los riesgos de incorrección material relacionados con las estimaciones contables, independientemente de las fuentes de información que serán utilizadas como evidencia de auditoría, el auditor cumplirá los requerimientos aplicables de la NIA 500.

Cuando utilice el trabajo de un experto de la dirección, los requerimientos de los apartados 21–29 de la presente NIA pueden facilitar al auditor la evaluación de la adecuación del trabajo del experto como evidencia de auditoría para una afirmación relevante de conformidad con el apartado 8(c) de la NIA 500. En la evaluación del trabajo del experto de la dirección, la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores se ven afectados por la evaluación por el auditor de la competencia, capacidad y objetividad del experto, por el conocimiento que tenga el auditor de la naturaleza del trabajo realizado por el experto y por lo familiarizado que esté el auditor con el campo de especialización del experto. (Ref: Apartados A126–A132)

Revelación de información relacionada con las estimaciones contables

31. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones de la información a revelar relacionada con una estimación contable, distintos de los que están relacionados con la incertidumbre en la estimación tratados en los apartados 26(b) y 29(b).

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección

32. El auditor evaluará si los juicios y las decisiones adoptados por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, incluso si son razonables de manera individual, son indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección. Cuando se identifican indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, el auditor evaluará su implicación para la auditoría. Cuando existe intención de inducir a error, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta. (Ref: Apartados A133–A136)

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados

33. Al aplicar la NIA 330 a las estimaciones contables¹⁹, el auditor evaluará, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si: (Ref: Apartados A137–A138)
- (a) las valoraciones de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones siguen siendo adecuadas, incluso cuando se han identificado indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección;
 - (b) las decisiones de la dirección relativas al reconocimiento, medición y presentación de esas estimaciones contables en los estados financieros son conformes al marco de información financiera aplicable y
 - (c) se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
34. En la realización de la evaluación requerida por el apartado 33(c), el auditor tendrá en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida, tanto corroborativa como contradictoria²⁰. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, evaluará las implicaciones para la auditoría o expresará una opinión sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 705 (Revisada)²¹.

Determinación de si las estimaciones contables son razonables o si contienen incorrecciones.

35. El auditor determinará si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección. La NIA 450²² proporciona orientaciones sobre cómo puede el auditor distinguir las incorrecciones (ya sean incorrecciones de hecho, de juicio o extrapoladas) a efectos de la evaluación a realizar por el auditor del efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. (Ref: Apartados A12–A13, A139–A144)
36. En relación con las estimaciones contables, el auditor evaluará:
- (a) en el caso de un marco de imagen fiel, si la dirección ha revelado información adicional a la requerida específicamente por el marco, necesaria para lograr una presentación fiel en los estados financieros en su conjunto²³ o
 - (b) en el caso de un marco de cumplimiento, si la información revelada es la necesaria para que los estados financieros no induzcan a error²⁴.

Manifestaciones escritas

37. El auditor solicitará manifestaciones escritas de la dirección²⁵ y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad sobre si los métodos, las hipótesis significativas y los datos empleados en la realización de las estimaciones contables y en la información relacionada revelada son adecuados para lograr el reconocimiento, la medición y la revelación de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor también considerará la necesidad de obtener manifestaciones sobre estimaciones contables específicas, incluidas las relacionadas con los métodos, las hipótesis y los datos empleados. (Ref: Apartado A145)

¹⁹ NIA 330, apartados 25-26.

²⁰ NIA 500, apartado 11.

²¹ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

²² NIA 450, apartado A6.

²³ Véase también la NIA 700 (Revisada), apartado 14.

²⁴ Véase también la NIA 700 (Revisada), apartado 19.

²⁵ NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes

38. En la aplicación de la NIA 260 (Revisada)²⁶ y de la NIA 265²⁷, se requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad o con la dirección sobre determinadas cuestiones, incluidos los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad y las deficiencias significativas de control interno, respectivamente. Al hacerlo, el auditor considerará, en su caso, las cuestiones a comunicar con respecto a las estimaciones contables y tendrá en cuenta si los motivos atribuidos a los riesgos de incorrección material están relacionados con la incertidumbre en la estimación o con los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente en la realización de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar. Además, en determinadas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor se comunique con otras partes relevantes, como autoridades reguladoras o supervisores prudenciales acerca de determinadas cuestiones. (Ref: Apartados A146–A148)

Documentación

39. El auditor incluirá en la documentación de auditoría²⁸: (Ref: Apartados A149–A152)
- (a) elementos clave de su conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad relacionado con las estimaciones contables de la entidad;
 - (b) la conexión de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones²⁹, teniendo en cuenta los motivos (relacionados con el riesgo inherente o con el riesgo de control) de la valoración atribuida a esos riesgos;
 - (c) la respuesta o respuestas del auditor cuando la dirección no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación;
 - (d) en su caso, indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección en relación con estimaciones contables y la evaluación por el auditor de las implicaciones para la auditoría de conformidad con el apartado 32 y
 - (e) juicios significativos relativos a la determinación por el auditor de si las estimaciones contables y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.

* * *

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Naturaleza de las estimaciones contables. (Ref: Apartado 2)

Ejemplos de estimaciones contables.

- A1. Los ejemplos de estimaciones contables relacionadas con tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar incluyen:
- Obsolescencia de las existencias.
 - Amortización de inmuebles y maquinaria.

²⁶ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16(a).

²⁷ NIA 265, apartado 9.

²⁸ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11, A6, A7 y A10

²⁹ NIA 330, apartado 28(b).

- Valoración de infraestructuras.
- Valoración de instrumentos financieros.
- Resultado de litigios pendientes.
- Provisión para insolvencias.
- Valoración de pasivos por contratos de seguro.
- Obligaciones por garantías.
- Pasivos por prestaciones de jubilación.
- Pagos basados en acciones.
- Valor razonable de activos o pasivos adquiridos en una combinación de negocios, incluidos la determinación del fondo de comercio y de los activos intangibles.
- Deterioro de activos no corrientes o de inmuebles y maquinaria mantenidos para su venta.
- Intercambios no monetarios de activos y pasivos entre partes independientes.
- Reconocimiento de ingresos de contratos a largo plazo.

Métodos.

A2. Un método es una técnica de medición empleada por la dirección para realizar una estimación contable de conformidad con la base de medición requerida. Por ejemplo, un método reconocido para realizar estimaciones contables relacionadas con transacciones por pagos basados en acciones es determinar un precio teórico de compra de la opción «call price» utilizando la fórmula de Black-Scholes para la fijación de precios. Un método se aplica utilizando una herramienta o proceso de cómputo, denominado algunas veces modelo, e implica la aplicación de hipótesis y datos teniendo en cuenta un conjunto de relaciones entre ellos.

Hipótesis y datos.

A3. Las hipótesis implican juicios basados en información disponible sobre cuestiones como la selección de un tipo de interés, de un tipo de descuento o juicios sobre hechos o condiciones futuros. Una hipótesis puede ser seleccionada por la dirección de un rango de alternativas adecuadas. Las hipótesis, que pueden ser formuladas o identificadas por un experto de la dirección, se convierten en hipótesis de la dirección cuando esta las utiliza al realizar una estimación contable.

A4. A efectos de esta NIA, los datos son información que se puede obtener mediante la observación directa o de un tercero externo a la entidad. La información obtenida mediante la aplicación de técnicas analíticas o de interpretación sobre los datos se conoce como datos derivados si esas técnicas tienen una base teórica bien implantada y, por lo tanto, se requiere menos juicio de la dirección. En caso contrario, tal información es una hipótesis.

A5. Entre los ejemplos de datos están:

- precios acordados en transacciones de mercado;
- tiempo de funcionamiento o cantidades producidas por una máquina;
- precios históricos u otras cláusulas incluidos en contratos, como tipo de interés pactado, calendario de pagos y plazo incluido en un acuerdo de préstamo;
- información prospectiva como previsiones económicas o de ventas obtenidas de una fuente externa, o

- un tipo de interés futuro obtenido mediante técnicas de interpolación a partir tipos de interés a plazo (datos derivados).

A6. Los datos pueden provenir de un amplio espectro de fuentes. Por ejemplo, los datos se pueden:

- generar dentro o fuera de la organización;
- obtener de un sistema que está dentro o fuera del mayor o de los auxiliares;
- observar en contratos u
- observar en pronunciamientos jurídicos o normativos.

Graduación. (Ref: Apartado 3)

A7. Ejemplos de apartados que incluyen orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de esta NIA incluyen los apartados A20–A22, A63, A67 y A84.

Conceptos clave en esta NIA

Factores de riesgo inherente. (Ref: Apartado 4)

A8. Los factores de riesgo inherente son características de condiciones y de hechos que pueden afectar la susceptibilidad de una afirmación a una incorrección, antes de considerar los controles. En el Anexo 1 se explica con más detalle la naturaleza de dichos factores de riesgo inherente y sus interrelaciones en el contexto de la realización de estimaciones contables y de su presentación en los estados financieros.

A9. Además de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, la complejidad o la subjetividad, otros factores de riesgo inherente que puede considerar el auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material pueden incluir el grado en que la estimación contable está sujeta o se ve afectada por:

- Cambios en la naturaleza o en las circunstancias de los correspondientes elementos de los estados financieros o requerimientos del marco de información financiera aplicable que pueden hacer necesarios cambios en el método, las hipótesis o los datos utilizados para realizar la estimación contable.
- La susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección o fraude al realizar la estimación contable.

Riesgo de control. (Ref: Apartado 6)

A10. Una consideración importante para el auditor en la valoración del riesgo de control en las afirmaciones es la eficacia del diseño de los controles en los que tiene intención de confiar y el grado en que los controles responden a los riesgos inherentes en las afirmaciones valorados. La evaluación por el auditor de que los controles están diseñados de un modo eficaz y de que han sido implementados sustenta una expectativa sobre la eficacia operativa de los controles al determinar si se van a comprobar.

Escepticismo profesional. (Ref: Apartado 8)

A11. Los apartados A60, A95, A96, A137 y A139 son ejemplos de apartados que describen modos en los que el auditor puede aplicar el escepticismo profesional. El apartado A152 proporciona orientaciones sobre modos en los que la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se puede documentar e incluye ejemplos de apartados específicos de esta NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional.

Concepto de "razonable". (Ref: Apartado 9, 35)

A12. Otras consideraciones que pueden ser pertinentes para la consideración del auditor sobre si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable incluyen:

- si los datos e hipótesis utilizados en la realización de las estimaciones contables son congruentes entre sí y con los que se utilizan en otras estimaciones contables o áreas de las actividades empresariales de la entidad y
- si la estimación contable tiene en cuenta la información adecuada como lo exige el marco de información financiera aplicable.

A13. La expresión "aplicado adecuadamente" tal como se utiliza en el apartado 9 significa aplicado de un modo que no sólo cumple los requerimientos del marco de información financiera aplicable, sino que, al hacerlo, refleja juicios congruentes con el objetivo de la base de medición de dicho marco.

Definiciones

Estimación contable. (Ref: Apartado 12(a))

A14. Las estimaciones contables son importes que pueden estar relacionados con tipos de transacciones o saldos contables reconocidos o revelados en los estados financieros. Las estimaciones contables también incluyen importes incluidos en la información revelada o utilizados para enjuiciar el reconocimiento o revelación en relación con un tipo de transacciones o con un saldo contable.

Estimación puntual del auditor o fijación de un rango del auditor. (Ref: Apartado 12(b))

A15. Se puede utilizar una estimación puntual o un rango del auditor para evaluar una estimación contable directamente (por ejemplo, una provisión por deterioro o el valor razonable de diferentes tipos de instrumentos financieros) o indirectamente (por ejemplo, un importe que será utilizado como hipótesis significativa para una estimación contable). El auditor puede adoptar un enfoque similar al establecer una cantidad o rango de cantidades en la evaluación de un elemento no monetario de datos o una hipótesis (por ejemplo, la vida útil estimada de un activo).

Incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartado 12(c))

A16. No todas las estimaciones contables están sujetas a un alto grado de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, algunos elementos de estados financieros pueden tener un mercado activo y abierto que proporcione información fácilmente disponible y fiable sobre los precios a los que se producen intercambios reales. Sin embargo, puede existir incertidumbre en la estimación incluso cuando el método de valoración y los datos estén bien definidos. Por ejemplo, la valoración de valores cotizados en un mercado activo y abierto al precio de negociación del mercado puede requerir un ajuste si la posición es significativa o está sujeta a restricciones en su negociación. Asimismo, las circunstancias económicas generales imperantes en ese momento, por ejemplo, la falta de liquidez en un mercado determinado, pueden afectar a la incertidumbre en la estimación.

Sesgo de la dirección. (Ref: Apartado 12(d))

A17. Los marcos de información financiera suelen exigir neutralidad, es decir, ausencia de sesgo. La incertidumbre en la estimación da lugar a subjetividad en la realización de una estimación contable. La presencia de subjetividad da lugar a la necesidad de que la dirección aplique su juicio y a la susceptibilidad de que exista sesgo de la dirección intencionado o no (por ejemplo, como resultado de una motivación para alcanzar un

determinado objetivo de beneficio o ratio de capital). La susceptibilidad de una estimación contable al sesgo de la dirección aumenta en función de la subjetividad que conlleva su realización.

Desenlace de una estimación contable. (Ref: Apartado 12(f))

A18. Algunas estimaciones contables, por su naturaleza, no tienen un desenlace que sea relevante para el trabajo del auditor realizado de conformidad con esta NIA. Por ejemplo, una estimación contable puede estar fundamentada en las percepciones de los participantes en el mercado en un momento determinado. En consecuencia, el precio que se obtiene cuando se vende un activo o se transfiere un pasivo puede diferir de la correspondiente estimación contable realizada en la fecha de cierre porque, con el paso del tiempo, las percepciones del valor de los participantes en el mercado han cambiado.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno. (Ref: Apartado 13)

A19. Los apartados 11–24 de la NIA 315 (Revisada) requieren que el auditor obtenga conocimiento de determinadas cuestiones acerca de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad. Los requerimientos del apartado 13 de esta NIA están relacionados de modo más específico con las estimaciones contables y parten de los requerimientos más amplios de la NIA 315 (Revisada).

Graduación.

A20. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría para obtener el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad, relacionado con las estimaciones contables de la misma, dependen, en menor o mayor grado, de la extensión con que la o las cuestiones concretas son aplicables dadas las circunstancias. Por ejemplo, la entidad puede tener pocas transacciones u otros hechos y condiciones que den lugar a la necesidad de estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede ser sencillo de aplicar y puede no haber factores normativos relevantes. Además, las estimaciones contables pueden no requerir juicios significativos y el proceso para la realización de las mismas puede ser menos complejo. En esas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o verse afectadas por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente en menor medida y es posible que existan menos controles relevantes para la auditoría. Si es así, es probable que los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor sean menos extensos y se puedan obtener principalmente a través de indagaciones ante la dirección con responsabilidades adecuadas en relación con los estados financieros y sencillas observaciones del proceso de la dirección para la realización de la estimación contable.

A21. Por el contrario, las estimaciones contables pueden requerir juicios significativos de la dirección y el proceso para la realización de las mismas puede ser complejo e implicar la utilización de modelos complejos. Además, la entidad puede tener un sistema de información más sofisticado y controles más extensos sobre las estimaciones contables. En esas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o verse afectadas por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente en mayor medida. Si es así, es probable que la naturaleza o momento de realización de los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor sean distintos o más extensos que en las circunstancias del apartado A20.

A22. Las siguientes consideraciones pueden ser relevantes para entidades con actividades de negocio simples, lo que puede ser el caso para muchas entidades de pequeña dimensión:

- Es posible que los procesos relevantes para las estimaciones contables no sean complicados porque las actividades empresariales sean simples o porque las estimaciones requeridas tengan una menor incertidumbre en la estimación.
- Puede que las estimaciones contables se generen fuera del mayor y de los auxiliares, que los controles sobre su realización sean limitados y que un propietario-gerente tenga una influencia significativa sobre su determinación. Es posible que el auditor deba tener en cuenta el papel del propietario-gerente en la realización de las estimaciones contables, tanto al identificar los riesgos de incorrección material, como al considerar el riesgo de sesgo de la dirección.

La entidad y su entorno.

Las transacciones de la entidad y otros hechos y condiciones. (Ref: Apartado 13(a))

A23. Los cambios en las circunstancias que pueden originar la necesidad de realizar estimaciones contables o cambiarlas pueden incluir, por ejemplo, cuando:

- la entidad ha realizado nuevos tipos de transacciones;
- se han modificado los términos de las transacciones o
- han ocurrido nuevos hechos o condiciones.

Los requerimientos del marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartado 13(b))

A24. La obtención de conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable proporciona al auditor una base para discutir con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad sobre el modo en el que la dirección ha aplicado dichos requerimientos pertinentes a las estimaciones contables y sobre la determinación por el auditor de si han sido aplicados adecuadamente. Este conocimiento también puede ayudar al auditor a comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad³⁰.

A25. En la obtención de ese conocimiento, el auditor puede intentar saber si:

- El marco de información financiera aplicable:
 - o establece determinados criterios para el reconocimiento o métodos para la medición de estimaciones contables;
 - o especifica determinados criterios que permiten o requieren la medición a valor razonable, por ejemplo, refiriéndose a la intención de la dirección de llevar a cabo determinadas actuaciones con respecto a un activo o un pasivo o
 - o especifica información a revelar requerida o sugerida, incluida la revelación de información referida a juicios, hipótesis u otras fuentes de incertidumbre en la estimación relativa a las estimaciones contables; y
- se han producido cambios en el marco de información financiera aplicable que requieran cambios en las políticas contables de la entidad relativas a las estimaciones contables.

³⁰ NIA 260 (Revisada), apartado 16(a).

Factores normativos. (Ref: Apartado 13(c))

A26. La obtención de conocimiento, en su caso, de los factores normativos aplicables a las estimaciones contables puede facilitar al auditor la identificación de marcos normativos (por ejemplo, marcos normativos establecidos por supervisores prudenciales en el sector bancario o de seguros) y la determinación de si ese o esos marcos normativos:

- tratan de las condiciones para el reconocimiento o métodos de medición de estimaciones contables o proporcionan orientaciones sobre ello;
- especifican o proporcionan orientaciones sobre información a revelar adicional a los requerimientos del marco de información financiera aplicable;
- proporcionan una indicación de áreas en las que puede existir un sesgo de la dirección para cumplir los requerimientos normativos o
- contienen requerimientos con fines de regulación que no son congruentes con el marco de información financiera aplicable, lo cual puede ser indicativo de posibles riesgos de incorrección material. Por ejemplo, algunos reguladores pueden tratar de influir en los niveles mínimos de provisiones para pérdidas por insolvencias que excedan a los que requiere el marco de información financiera aplicable.

La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros. (Ref: Apartado 13(d))

A27. La obtención de conocimiento acerca de la naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros facilita al auditor la comprensión de la base de medición de dichas estimaciones contables y la naturaleza y extensión de la información a revelar que puede ser relevante. Esa obtención de conocimiento proporciona al auditor una base para discutir con la dirección el modo en que esta realiza las estimaciones contables.

El control interno relevante para la auditoría.

La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno de la entidad. (Ref: Apartado 13(e))

A28. Al aplicar la NIA 315 (Revisada)³¹, el conocimiento por el auditor de la naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso seguido por la dirección para realizar estimaciones contables puede ser importante para la evaluación que se requiere que realice el auditor ya que está relacionada con si:

- la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético y si
- los puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan en conjunto una base adecuada para los demás componentes del control interno y si estos otros componentes están menoscabados como consecuencia de deficiencias en el entorno de control.

A29. El auditor puede obtener conocimiento de si los responsables del gobierno de la entidad:

- tienen las cualificaciones o los conocimientos especializados para comprender las características de un determinado método o modelo para realizar estimaciones contables, o los riesgos relacionados con la estimación contable, por ejemplo, riesgos relacionados con el método o la tecnología de la información utilizada al realizar la estimación contable;

³¹ NIA 315 (Revisada), apartado 14.

- tienen las cualificaciones o los conocimientos especializados para comprender si la dirección ha realizado las estimaciones contables de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
- son independientes de la dirección, disponen de la información necesaria para evaluar de manera oportuna el modo en que la dirección ha realizado las estimaciones contables y la autoridad para cuestionar las actuaciones de la dirección cuando esas actuaciones parecen ser inadecuadas o inapropiadas;
- supervisan el proceso de la dirección para la realización de las estimaciones contables, incluida la utilización de modelos o
- supervisan las actividades de seguimiento emprendidas por la dirección. Esto puede incluir procedimientos de supervisión y revisión diseñados para detectar y corregir cualquier deficiencia en el diseño o en la eficacia operativa de los controles sobre las estimaciones contables.

A30. La obtención de conocimiento acerca de la supervisión por los responsables del gobierno de la entidad puede ser importante cuando hay estimaciones contables que:

- requieren juicio significativo de la dirección para hacer frente a la subjetividad;
- tienen una elevada incertidumbre en la estimación;
- son complejas de realizar, por ejemplo, debido a la utilización extensiva de tecnología de la información, a un gran volumen de datos o a la utilización de múltiples fuentes de datos o de hipótesis con interrelaciones complejas;
- han tenido, o deberían haber tenido, un cambio en el método en las hipótesis o en los datos en comparación con periodos anteriores o
- implican hipótesis significativas.

La aplicación por la dirección de cualificaciones o conocimientos especializados, incluida la utilización de expertos de la dirección. (Ref: Apartado 13(f))

A31. El auditor puede considerar si las siguientes circunstancias aumentan la probabilidad de que la dirección necesite contratar a un experto³²:

- La naturaleza especializada de la cuestión que ha de ser estimada, por ejemplo, la estimación puede implicar la medición de las reservas de minerales o de hidrocarburos en entidades de la industria extractiva o la evaluación del resultado probable de la aplicación de términos contractuales complejos.
- La naturaleza técnica de los modelos exigidos para aplicar los requerimientos pertinentes del marco de información financiera aplicable, como puede ser el caso de mediciones a valor razonable de nivel 333.
- La naturaleza inusual o infrecuente de la condición, transacción o hecho que requiere una estimación contable.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad. (Ref: Apartado 13(g))

A32. Entender el modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables puede ayudar al auditor a considerar los cambios en:

³² NIA 500, apartado 8.

³³ Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 13 *Valoración del valor razonable*.

- los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables;
- la disponibilidad o la naturaleza de las fuentes de datos que son relevantes para realizar las estimaciones contables o que pueden afectar a la fiabilidad de los datos utilizados;
- el sistema de información de la entidad o el entorno de TI o
- el personal clave.

A33. Las cuestiones que puede tener en cuenta el auditor al obtener conocimiento del modo en que la dirección identificó y trata la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección o a fraude en la realización de estimaciones contables incluyen si y, en su caso, el modo en que la dirección:

- Presta especial atención a la selección o aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Lleva a cabo un seguimiento de los indicadores clave de resultado que puedan indicar un resultado no esperado o incongruente comparado con el resultado histórico o presupuestado o con otros factores conocidos.
- Identifica incentivos económicos u otros que pueden ser una motivación de sesgo.
- Lleva a cabo un seguimiento de la necesidad de cambios en los métodos, en las hipótesis significativas o en los datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Establece una supervisión y revisión adecuadas de los modelos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Solicita documentación del fundamento de los juicios significativos aplicados en la realización de estimaciones contables o una revisión independiente de los mismos.

El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables. (Ref: Apartado 13(h)(i))

A34. Los tipos de transacciones, hechos y condiciones indicados en el alcance del apartado 13(h) son los mismos tipos de transacciones, hechos y condiciones relacionados con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar que están sujetos al apartado 18(a) y (d) de la NIA 315 (Revisada). Al obtener conocimiento del sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, el auditor puede considerar:

- Si las estimaciones contables se originan al registrar transacciones rutinarias y recurrentes o si tienen su origen en transacciones no recurrentes o inusuales.
- El modo en que el sistema de información trata la integridad de las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, en especial para las estimaciones contables relacionadas con pasivos.

A35. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede identificar tipos de transacciones, hechos y condiciones que den lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables y correspondiente información a revelar que la dirección no haya identificado. La NIA 315 (Revisada) trata de aquellas situaciones en las que el auditor identifica riesgos de incorrección material que la dirección no ha identificado, incluida la determinación de si existe una deficiencia significativa en el control interno en relación con los procesos de valoración del riesgo por la entidad³⁴.

³⁴ NIA 315 (Revisada), apartado 17.

Identificación por la dirección de los métodos, hipótesis y fuentes de datos relevantes (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a))

A36. Si la dirección ha cambiado el método para la realización de una estimación contable, las consideraciones pueden incluir si el nuevo método es, por ejemplo, más adecuado, si es una respuesta a cambios en el entorno o circunstancias que afectan a la entidad, a cambios en el marco de información financiera aplicable o en el entorno normativo; o si la dirección tiene otro motivo válido.

A37. Si la dirección no ha cambiado el método para la realización de una estimación contable, las consideraciones pueden incluir si es adecuado seguir utilizando los métodos, hipótesis y datos anteriores a la vista del entorno o circunstancias actuales.

Métodos. (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a)(i))

A38. Es posible que el marco de información financiera aplicable defina el método que se debe utilizar en la realización de una estimación contable. En muchos casos, sin embargo, el marco de información financiera aplicable no define un método único o la base de medición requerida prescribe, o permite, la utilización de métodos alternativos.

Modelos.

A39. La dirección puede diseñar e implementar controles específicos en torno a modelos utilizados para la realización de estimaciones contables, bien sea un modelo propio de la dirección, bien un modelo externo. Cuando el modelo en sí tiene un grado de complejidad o de subjetividad elevado, como en el caso de un modelo de pérdidas esperadas por insolvencias o un modelo de valor razonable que utiliza datos de nivel 3, es más probable que los controles que tratan esa complejidad o subjetividad se identifiquen como relevantes para la auditoría. Cuando existe complejidad en relación con los modelos, también es más probable que los controles sobre la integridad de los datos sean relevantes para la auditoría. Los factores que puede ser adecuado que el auditor considere para obtener conocimiento del modelo y de las actividades de control relevantes para la auditoría incluyen los siguientes:

- la manera en que la dirección determina la pertinencia y exactitud del modelo;
- la validación o comprobación retrospectiva del modelo, así como si el modelo se valida antes de su utilización y se valida de nuevo a intervalos regulares para determinar si sigue siendo adecuado para el uso previsto. La validación del modelo por la entidad puede incluir la evaluación de:
 - o la solidez teórica del modelo;
 - o la integridad matemática del modelo y
 - o la exactitud e integridad de los datos y la adecuación de los datos e hipótesis utilizados en el modelo;
- el modo en que el modelo es adecuada y oportunamente sustituido o ajustado para hacer frente a cambios en el mercado o en otras condiciones y si existen políticas adecuadas de control de cambios sobre el modelo;
- si se realizan ajustes, también denominados superposiciones (overlays) en determinados sectores, a los resultados del modelo y si dichos ajustes son adecuados en función de las circunstancias, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Cuando los ajustes no son adecuados, dichos ajustes pueden ser indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; y

- si el modelo está adecuadamente documentado, incluidas sus aplicaciones previstas, sus limitaciones, los parámetros clave, los datos e hipótesis que requiere, los resultados de cualquier validación que se haya realizado del mismo y la naturaleza y fundamento de cualquier ajuste efectuado a su resultado.

Hipótesis. (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de la manera en que la dirección ha seleccionado las hipótesis utilizadas en la realización de las estimaciones contables, incluyen, por ejemplo:

- El fundamento de la selección realizada por la dirección y la documentación que sustenta la selección de la hipótesis. Es posible que el marco de información financiera aplicable proporcione criterios u orientaciones que se deben utilizar en la selección de una hipótesis.
- El modo en que la dirección valora si las hipótesis son relevantes e íntegras.
- En su caso, el modo en que la dirección determina si las hipótesis son congruentes entre sí, con las que se utilizan en otras estimaciones contables o áreas de las actividades de negocios de la entidad, o con otras cuestiones que están:
 - o bajo el control de la dirección (por ejemplo, hipótesis sobre los programas de mantenimiento que pueden afectar a la vida útil de un activo), y si son congruentes con los planes de negocio de la entidad y con el entorno externo; y
 - o fuera del control de la dirección (por ejemplo, hipótesis sobre tipos de interés, tasas de mortalidad o posibles actuaciones judiciales o de regulación).
- Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con la revelación de hipótesis.

A41. Con respecto a las estimaciones contables del valor razonable, las hipótesis varían en términos de las fuentes de los datos y la base de los juicios que las sustentan, como sigue:

- (a) Los que reflejan lo que los participantes en el mercado emplearían para acordar el precio de un activo o pasivo basándose en datos de mercado obtenidos de fuentes independientes de la entidad que prepara la información financiera.
- (b) Los que reflejan los propios juicios de la entidad sobre las hipótesis que los participantes en el mercado emplearían para determinar el precio de un activo o pasivo basándose en los mejores datos disponibles en función de las circunstancias.

Sin embargo, en la práctica, la distinción entre (a) y (b) puede no ser siempre evidente y distinguir entre ellas depende del conocimiento de las fuentes de datos y del fundamento de los juicios en los que se sustenta la hipótesis. Además, puede ser necesario que la dirección elija entre diferentes hipótesis empleadas por distintos participantes en el mercado.

A42. Las hipótesis utilizadas en la realización de una estimación contable se califican en esta NIA como hipótesis significativas si una variación razonable en la hipótesis afectaría de forma material a la medición de la estimación contable. Puede ser útil un análisis de sensibilidad para demostrar en qué grado varía la medición basada en una o varias hipótesis utilizadas al realizar la estimación contable.

Mercados inactivos o sin liquidez.

A43. Cuando los mercados están inactivos o carecen de liquidez, el conocimiento por el auditor del modo en que la dirección selecciona las hipótesis puede incluir el conocimiento de si la dirección:

- ha implementado políticas adecuadas para adaptar la aplicación del método a esas circunstancias. Dicha adaptación puede incluir efectuar ajustes en el modelo o desarrollar nuevos modelos que sean adecuados en función de las circunstancias;
- dispone de los recursos con las cualificaciones o con los conocimientos necesarios para adaptar o desarrollar un modelo, de manera urgente si fuera necesario, incluida la selección de la técnica de valoración adecuada en función de las circunstancias;
- dispone de los recursos para determinar el rango de desenlaces, dadas las incertidumbres involucradas, haciendo, por ejemplo, un análisis de sensibilidad;
- dispone de los medios para valorar, en su caso, el modo en que el deterioro de las condiciones del mercado ha afectado a las operaciones de la entidad, al entorno y a los riesgos de mercado relevantes y las implicaciones para las estimaciones contables de la entidad, en esas circunstancias y
- dispone de un conocimiento adecuado del modo y la relevancia en que los datos de precios obtenidos de determinadas fuentes de información externas pueden variar en esas circunstancias.

Datos. (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de la manera en la que la dirección selecciona los datos en los que se basan las estimaciones contables incluyen:

- La naturaleza y fuente de los datos, incluida la información obtenida de una fuente de información externa.
- El modo en que la dirección evalúa si los datos son adecuados.
- La exactitud e integridad de los datos.
- La congruencia de los datos con los que se utilizaron en periodos anteriores.
- La complejidad de los sistemas de tecnologías de la información utilizados para obtener y procesar los datos, incluyendo aquellos casos que implican el manejo de grandes volúmenes de datos.
- El modo en que se obtienen, transmiten y procesan los datos y se mantiene su integridad.

El modo en que la dirección entiende y trata la incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartado 13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

A45. Las cuestiones que puede ser adecuado que considere el auditor en relación con si la dirección tiene conocimiento del grado de incertidumbre en la estimación y hasta qué punto lo tiene incluyen, por ejemplo:

- Si la dirección identificó métodos alternativos, hipótesis significativas o fuentes de datos adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en caso afirmativo, de qué manera lo hizo.
- Si la dirección consideró desenlaces alternativos realizando, por ejemplo, un análisis de sensibilidad para determinar el efecto de los cambios en las hipótesis significativas o en los datos utilizados al realizar la estimación contable y, en caso afirmativo, de qué manera lo hizo.

A46. Puede ocurrir que los requerimientos del marco de información financiera aplicable establezcan el enfoque que se debe emplear para seleccionar la estimación puntual de la dirección entre los resultados de medición razonablemente posibles. Los marcos de información financiera pueden reconocer que el importe adecuado es el importe adecuadamente seleccionado entre los resultados de medición razonablemente posibles y, en algunos casos, indicar que el importe más pertinente puede estar en el centro de ese rango.

- A47. Por ejemplo, con respecto a las estimaciones del valor razonable, la NIIF 13³⁵ indica que, si se emplean varias técnicas de valoración para medir el valor razonable, los resultados (es decir, las indicaciones respectivas del valor razonable) deben evaluarse teniendo en cuenta la razonabilidad del rango de valores que dichos resultados indican. Una medición del valor razonable es el punto dentro de ese rango que resulte más representativo del valor razonable dadas las circunstancias. En otros casos, el marco de información financiera aplicable puede especificar que se utilice una media ponderada de los resultados de medición razonablemente posibles o el importe más probable o menos improbable.
- A48. El marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele cierta información en relación con las estimaciones contables o establecer objetivos de revelación en relación con estas. Algunas entidades pueden elegir revelar información adicional. Esta información revelada u objetivos de revelación pueden tratar, por ejemplo:
- Del método de estimación empleado, incluido cualquier modelo aplicable y el fundamento para su selección.
 - De la información obtenida de modelos u otros cálculos utilizados para determinar estimaciones reconocidas o reveladas en los estados financieros, incluida la información relacionada con los datos subyacentes y las hipótesis utilizadas en esos modelos, tales como:
 - hipótesis desarrolladas internamente o
 - datos, tales como tipos de interés, afectados por factores fuera del control de la entidad.
 - Del efecto de cualquier cambio en el método de estimación con respecto al periodo anterior.
 - De las fuentes de incertidumbre en la estimación.
 - De la información del valor razonable.
 - De la información sobre análisis de sensibilidad derivados de modelos financieros que demuestra que la dirección ha considerado hipótesis alternativas.
- A49. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele información específica en relación con la incertidumbre en la estimación, por ejemplo:
- Información sobre las hipótesis realizadas sobre el futuro y otras importantes fuentes de incertidumbre en la estimación que incrementen la probabilidad de un ajuste material de los valores contables de activos y pasivos después del cierre del ejercicio o a una mayor magnitud del ajuste. Estos requerimientos se pueden describir empleando términos tales como “Principales fuentes de incertidumbre en la estimación” o “Estimaciones contables críticas”. Pueden estar relacionados con estimaciones contables que requieren los juicios de la dirección más difíciles, subjetivos o complejos. Esos juicios pueden ser más subjetivos y complejos y, en consecuencia, se puede incrementar la probabilidad de un ajuste material de los valores contables de activos y pasivos, con el número de elementos de datos e hipótesis que afectan a la resolución final futura de la incertidumbre en la estimación. La información que se puede revelar incluye:
 - la naturaleza de la hipótesis u otra fuente de incertidumbre en la estimación;
 - la sensibilidad de los valores contables a los métodos e hipótesis empleados, incluidos los motivos de esa sensibilidad;
 - la resolución final esperada de una incertidumbre y el rango de los desenlaces razonablemente

- posibles con respecto a los valores contables de los activos y pasivos afectados y
- una explicación de los cambios realizados en las hipótesis pasadas relativas a esos activos y pasivos, si la incertidumbre no se ha resuelto.
 - Información sobre el rango de los desenlaces posibles y las hipótesis empleadas en la determinación del rango.
 - La revelación de información específica como:
 - Información sobre la significatividad de las estimaciones contables del valor razonable respecto de la situación financiera y los resultados de la entidad; e
 - Información con respecto a la falta de actividad o de liquidez del mercado.
 - Información cualitativa, como la exposición al riesgo y el modo en que éste surge, los objetivos, políticas y procedimientos de la entidad para gestionar el riesgo y los métodos empleados para medir el riesgo, así como cualquier cambio de estos aspectos cualitativos con respecto al periodo precedente.
 - Información cuantitativa, como el grado en que la entidad se encuentra expuesta al riesgo, sobre la base de la información proporcionada internamente al personal directivo clave de la entidad, incluido el riesgo crediticio, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado.

Actividades de control relevantes para la auditoría sobre el proceso de la dirección para la realización de estimaciones contables. (Ref: Apartado 13(i))

A50. El juicio del auditor en la identificación de controles relevantes para la auditoría y, en consecuencia, la necesidad de evaluar el diseño de esos controles y de determinar si han sido implementados, está relacionado con el proceso de la dirección que se describe en el apartado 13(h)(ii). El auditor puede no identificar actividades de control relevantes en relación con todos los elementos del apartado 13(h)(ii), según la complejidad asociada con la estimación contable.

A51. Como parte de la obtención de conocimiento de las actividades de control relevantes para la auditoría, el auditor puede tener en cuenta:

- La manera en que la dirección determina la adecuación de los datos empleados para desarrollar las estimaciones contables, incluido cuando la dirección utiliza una fuente de información externa o datos de fuera del mayor y de los registros auxiliares.
- La revisión y aprobación de las estimaciones contables, incluidas las hipótesis o los datos empleados en su realización, por los niveles de dirección apropiados y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad.
- La segregación de funciones entre los responsables de realizar las estimaciones contables y las personas que comprometen a la entidad en las transacciones subyacentes, incluido el hecho de si la asignación de responsabilidades tiene en cuenta adecuadamente la naturaleza de la entidad y sus productos o servicios. Por ejemplo, en el caso de una gran entidad financiera, la correspondiente segregación de funciones puede consistir en una función independiente, responsable de la estimación y validación del valor razonable del precio de los productos financieros de la entidad, desempeñada por personal cuya retribución no esté ligada a dichos productos.
- La eficacia del diseño de las actividades de control. Por lo general, puede ser más difícil para la dirección diseñar controles que traten la subjetividad y la incertidumbre en la estimación de un modo que impida, o detecte y corrija eficazmente incorrecciones materiales, que diseñar controles que traten la complejidad. Es posible que los controles que tratan la subjetividad y la incertidumbre en la

estimación tengan que incluir más elementos manuales, los cuales pueden ser menos fiables que los controles automáticos, ya que pueden ser más fácilmente evitados, ignorados o eludidos por la dirección. La eficacia del diseño de los controles que tratan la complejidad puede variar dependiendo del motivo y de la naturaleza de la complejidad. Por ejemplo, puede ser más fácil diseñar controles más eficaces que estén relacionados con un método que se utiliza de modo rutinario o sobre la integridad de los datos.

A52. Cuando la dirección hace un uso extensivo de tecnología de la información en la realización de una estimación contable, es probable que los controles relevantes para la auditoría incluyan controles generales de TI y de aplicaciones. Esos controles pueden responder a los riesgos relativos a:

- si el sistema de tecnología de la información tiene la capacidad y está adecuadamente configurado para procesar grandes volúmenes de datos;
- cálculos complejos en la aplicación de un método. Si cuando se requieren varios sistemas para procesar transacciones complejas, se realizan con regularidad conciliaciones entre los sistemas, en especial cuando los sistemas no tienen comunicaciones automatizadas o pueden estar sujetos a intervención manual;
- si se evalúa periódicamente el diseño y la calibración de los modelos;
- la completa y exacta extracción de datos relativos a estimaciones contables de los registros de la entidad o de fuentes de información externas;
- los datos, incluido el flujo de datos completo y exacto a través del sistema de información de la entidad, la adecuación de cualquier modificación de los datos utilizados en la realización de estimaciones contables, el mantenimiento de la integridad y de la seguridad de los datos;
- cuando se utilizan fuentes de información externas, los riesgos relacionados con el procesamiento o el registro de los datos;
- si la dirección tiene controles en torno al acceso, modificación y mantenimiento de los modelos individuales para mantener un rastro de auditoría fuerte de las versiones acreditadas de los modelos y para impedir un acceso no autorizado a los modelos o sus modificaciones y
- si existen controles adecuados sobre la transferencia de información relativa a estimaciones contables al mayor, incluidos controles adecuados sobre los asientos de diario.

A53. En algunos sectores, como el sector bancario o de seguros, es posible que se utilice el término gobierno para describir actividades dentro del entorno de control, seguimiento de controles y otros componentes del control interno, como se describe en la NIA 315 (Revisada)³⁶.

A54. En el caso de entidades con una función de auditoría interna, su trabajo puede ser especialmente útil para el auditor para obtener conocimiento de:

- la naturaleza y extensión de la utilización por la dirección de estimaciones contables;
- el diseño e implementación de actividades de control que responden a los riesgos relacionados con los datos, hipótesis y modelos utilizados para la realización de las estimaciones contables;
- los aspectos del sistema de información de la entidad que generan los datos en los que se fundamentan las estimaciones contables y

³⁶ NIA 315 (Revisada), apartado A77.

- el modo en que se identifican, valoran y gestionan los nuevos riesgos relacionados con las estimaciones contables.

Revisión del desenlace o reestimación de anteriores estimaciones contables. (Ref: Apartado 14)

A55. Una revisión del desenlace o una reestimación de anteriores estimaciones contables (revisión retrospectiva) facilita la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material cuando esas estimaciones contables tienen un desenlace mediante transferencia o realización del activo o pasivo en el periodo actual, o se reestiman para los fines del periodo actual. Mediante la realización de una revisión retrospectiva, el auditor podría obtener:

- Información en relación con la eficacia del proceso de estimación previo realizado por la dirección, sobre cuya base el auditor puede obtener evidencia de auditoría acerca de la probabilidad de que el proceso de la dirección sea eficaz en el periodo actual.
- Evidencia de auditoría sobre aspectos tales como los motivos de cambios que puede ser necesario revelar en los estados financieros.
- Información relativa a la complejidad o incertidumbre en la estimación de las estimaciones contables.
- Información relativa a la susceptibilidad de las estimaciones contables al sesgo de la dirección o que puede ser un indicador de posible sesgo de la dirección. El escepticismo profesional del auditor facilita la identificación de dichas circunstancias o condiciones y la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

A56. Una revisión retrospectiva puede proporcionar evidencia de auditoría que sustente la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en el periodo actual. Dicha revisión retrospectiva se puede realizar para estimaciones contables hechas para los estados financieros del periodo anterior o se puede realizar sobre varios periodos o para un periodo más corto (semestral o trimestral). En algunos casos, una revisión retrospectiva sobre varios periodos puede ser adecuada cuando el desenlace de una estimación contable se produce en un periodo más largo.

A57. La NIA 240³⁷ requiere una revisión retrospectiva de los juicios y de las hipótesis de la dirección relativos a las estimaciones contables significativas. Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de anteriores estimaciones contables como procedimiento de valoración del riesgo de conformidad con la presente NIA puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión exigida por la NIA 240.

A58. En base a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material, por ejemplo, si el riesgo inherente se valora como más elevado para uno o varios riesgos de incorrección material, el auditor puede considerar que es necesaria una revisión retrospectiva más detallada. Como parte de la revisión retrospectiva detallada, el auditor puede prestar especial atención, cuando sea posible, al efecto de los datos y de las hipótesis significativas utilizados en la realización de las anteriores estimaciones contables. Por otra parte, por ejemplo, en el caso de estimaciones contables que surgen del registro de transacciones rutinarias y recurrentes, el auditor puede juzgar que la aplicación de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo es suficiente para los objetivos de la auditoría.

A59. El objetivo de la medición de estimaciones contables del valor razonable y de otras estimaciones contables basadas en condiciones existentes a la fecha de medición está relacionado con las percepciones del valor en un momento concreto, las cuales pueden cambiar significativa y rápidamente cuando cambia el entorno en el que opera la entidad. Por lo tanto, el auditor puede centrar su revisión en obtener información que puede ser

³⁷ NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 32(b)(ii).

relevante para la identificación y valoración del riesgo de incorrección material. Por ejemplo, en algunos casos, es poco probable que la obtención de conocimiento de los cambios habidos en las hipótesis de los participantes del mercado que afectaron al desenlace de estimaciones contables del valor razonable del periodo anterior proporcione evidencia de auditoría relevante. En ese caso, la evidencia de auditoría se puede lograr obteniendo conocimiento de los desenlaces de hipótesis (tales como proyecciones de flujos de efectivo) y de la eficacia del anterior proceso de estimación de la dirección que fundamenta la identificación y valoración del riesgo de incorrección material en el periodo actual.

A60. Una diferencia entre el desenlace de una estimación contable y la cantidad reconocida en los estados financieros del periodo anterior no pone de manifiesto necesariamente que los estados financieros del periodo anterior contuvieran una incorrección. Sin embargo, dicha diferencia sí puede representar una incorrección si, por ejemplo, se debe a información que estaba a disposición de la dirección al cierre de los estados financieros del periodo anterior o que podría esperarse razonablemente que se hubiera obtenido y tenido en cuenta de acuerdo con el marco de información financiera aplicable³⁸. Dicha diferencia puede cuestionar el proceso de la dirección para tener en cuenta información para realizar la estimación contable. Como resultado, el auditor puede volver a valorar el riesgo de control y puede determinar que es necesario obtener evidencia de auditoría más convincente sobre esa cuestión. Muchos marcos de información financiera contienen orientaciones para distinguir entre los cambios en las estimaciones contables que constituyen incorrecciones y los que no, así como sobre el tratamiento contable que se debe seguir en cada caso.

Cualificaciones o conocimientos especializados. (Ref: Apartado 15)

A61. Los aspectos que pueden afectar a la determinación por el auditor de si el equipo del encargo requiere cualificaciones o conocimientos especializados incluyen, por ejemplo³⁹:

- La naturaleza de las estimaciones contables en un negocio o sector concreto (por ejemplo, yacimientos minerales, activos agrícolas, instrumentos financieros complejos, pasivos por contratos de seguros).
- El grado de incertidumbre en la estimación.
- La complejidad del método o del modelo utilizados.
- La complejidad de los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a las estimaciones contables, incluida la existencia de áreas sujetas a distintas interpretaciones o a prácticas o áreas en las que existen incongruencias en el modo en que se realizan las estimaciones contables.
- Los procedimientos que el auditor tiene la intención de desarrollar para responder a los riesgos valorados de incorrección material.
- La necesidad de aplicar el juicio sobre cuestiones no especificadas en el marco de información financiera aplicable.
- El nivel de juicio que se requiere para seleccionar los datos e hipótesis.
- La complejidad y extensión del uso por la entidad de tecnologías de la información en la realización de estimaciones contables.

La necesidad, momento y extensión de la participación de personas con cualificaciones o conocimientos especializados pueden variar en el desarrollo de la auditoría.

³⁸ NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 14.

³⁹ NIA 220 *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 14 y NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 8(e).

- A62. El auditor puede no poseer las cualificaciones o conocimientos especializados necesarios cuando la materia en cuestión pertenece a un campo distinto al de la contabilidad o al de la auditoría (por ejemplo, cualificaciones en valoración) y puede necesitar obtenerlos de un experto del auditor⁴⁰.
- A63. Muchas estimaciones contables no requieren la aplicación de cualificaciones o conocimientos especializados. Por ejemplo, es posible que no sean necesarios cualificaciones o conocimientos especializados para un sencillo cálculo de obsolescencia de las existencias. Sin embargo, para, por ejemplo, estimar las pérdidas esperadas por insolvencias de una institución bancaria o los pasivos por contratos de seguro de una entidad de seguros, es probable que el auditor concluya que se necesita aplicar cualificaciones o conocimientos especializados.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados 4, 16)

- A64. Identificar y responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones en relación con las estimaciones contables es importante para todas las estimaciones contables, no sólo las que se reconocen en los estados financieros, sino también las que se incluyen en las notas a los estados financieros.
- A65. El apartado A42 de la NIA 200 indica que las NIA, por lo general, no se refieren por separado al riesgo inherente y al riesgo de control. No obstante, dicha NIA requiere una valoración por separado del riesgo inherente y del riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, incluidos los riesgos significativos, para las estimaciones contables de conformidad con la NIA 330⁴¹.
- A66. Al identificar los riesgos de incorrección material y al valorar el riesgo inherente, se requiere que el auditor tenga en cuenta el grado al que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente o se ve afectada por estos. La consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente también puede proporcionar información que se puede utilizar para determinar:
- en qué punto del espectro de riesgo inherente se sitúa la valoración del riesgo inherente y
 - los motivos para la valoración asignada a esos riesgos de incorrección material en las afirmaciones, así como que los procedimientos de auditoría posteriores del auditor de conformidad con el apartado 18 responden a esos motivos.

Las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente se explican con más detalle en el Anexo 1.

- A67. Los motivos para la valoración por el auditor del riesgo inherente en las afirmaciones pueden ser el resultado de uno o varios de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Por ejemplo:
- (a) Es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias sean complejas porque no se pueden observar directamente y pueden requerir la utilización de un modelo complejo. Es posible que el modelo utilice un conjunto complejo de datos históricos y de hipótesis sobre desarrollos futuros en varios escenarios específicos para la entidad que pueden ser difíciles de predecir. También es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias estén sujetas a una incertidumbre en la estimación elevada y a una subjetividad significativa en la realización de

⁴⁰ NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

⁴¹ NIA 330, apartado 7(b)

juicios sobre hechos o condiciones futuros. Son aplicables similares consideraciones a los pasivos por contratos de seguro.

- (b) Una estimación contable de la provisión por obsolescencia para una entidad con una extensa gama de tipos de inventarios puede requerir sistemas y procesos complejos, pero es posible que implique poca subjetividad y que la incertidumbre en la estimación sea reducida, según la naturaleza del inventario.
 - (c) Otras estimaciones contables pueden no ser complejas de realizar, pero sí tener una elevada incertidumbre en la estimación y requerir juicios significativos. Por ejemplo, una estimación contable que requiere un único juicio crítico sobre un pasivo, cuyo importe depende del desenlace de un litigio.
- A68. La relevancia y significatividad de los factores de riesgo inherente pueden variar de una estimación a otra. En consecuencia, los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables sencillas en un grado menor y es posible que el auditor identifique menos riesgos o valore el riesgo inherente en el extremo más bajo del espectro de riesgo inherente.
- A69. Por el contrario, los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables complejas en un grado mayor y pueden llevar al auditor a valorar el riesgo inherente en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente. En el caso de esas estimaciones contables, es probable que la consideración por el auditor de los efectos de los factores de riesgo inherente afecte directamente al número y naturaleza de los riesgos de incorrección material identificados, a la valoración de esos riesgos y, por último, a lo convincente que tiene que ser la evidencia de auditoría necesaria para responder a los riesgos valorados. Asimismo, en el caso de esas estimaciones contables la aplicación de escepticismo profesional por el auditor puede ser especialmente importante.
- A70. Los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros pueden proporcionar información adicional aplicable a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Por ejemplo, el desenlace de una estimación contable se puede conocer durante la auditoría. En esos casos, el auditor puede valorar o revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones⁴², independientemente del grado en que la estimación contable estuviera sujeta a incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente o se viera afectada por estos. Los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros también pueden influir en la selección por el auditor del enfoque para comprobar la estimación contable de conformidad con el apartado 18. Por ejemplo, para una sencilla provisión para gratificaciones basada en un porcentaje simple de la remuneración de determinados empleados, el auditor puede concluir que existe relativamente poca complejidad o subjetividad en la realización de la estimación contable y, en consecuencia, puede valorar el riesgo inherente en el extremo más bajo del espectro de riesgo inherente. El pago de las gratificaciones después del cierre del ejercicio puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.
- A71. La valoración por el auditor del riesgo de control se puede realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría que prefiera. La valoración del riesgo de control se puede expresar utilizando categorías cualitativas (por ejemplo, riesgo de control valorado como máximo, moderado, mínimo) o en términos de las expectativas del auditor sobre la eficacia del control o de los controles para la respuesta del riesgo identificado, es decir, la confianza planificada en el funcionamiento eficaz de los controles. Por ejemplo, si el riesgo de control se valora como máximo, el auditor no prevé otorgar confianza alguna al funcionamiento eficaz de los controles. Si el riesgo de control se valora por debajo de máximo, el auditor prevé confiar en el funcionamiento eficaz de los controles.

⁴² NIA 315 (Revisada), apartado 31.

A72. Al tener en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, el auditor puede considerar:

- Si el marco de información financiera aplicable requiere:
 - La utilización de un método para realizar la estimación contable que tiene inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, el marco de información financiera puede requerir la utilización de datos no observables.
 - La utilización de hipótesis que tienen inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación, como hipótesis con un periodo de pronóstico amplio, hipótesis basadas en datos no observables y que son, por lo tanto, difíciles de desarrollar por la dirección, o la utilización de hipótesis interrelacionadas.
 - Información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación.
- El entorno empresarial. Puede ocurrir que una entidad opere en un mercado con turbulencias o que experimenta disrupciones (por ejemplo, por importantes movimientos en las divisas o mercados inactivos) y es posible que la estimación contable dependa, en consecuencia, de datos que no se pueden observar fácilmente.
- Si es posible (o factible, en la medida en que esté permitido por el marco de información financiera aplicable) que la dirección:
 - haga una predicción precisa y fiable sobre la realización futura de una transacción pasada (por ejemplo, el importe que se pagará de conformidad con un término contractual contingente) o sobre la incidencia y el impacto de hechos o condiciones futuros (por ejemplo, el importe de una pérdida por insolvencia futura o el importe al que se liquidará una indemnización y la fecha de la liquidación); u
 - obtenga información precisa y completa sobre una situación actual (por ejemplo, información sobre atributos de valoración que reflejen la perspectiva de los participantes en el mercado a la fecha de los estados financieros, para desarrollar una estimación del valor razonable).

A73. La magnitud de la cantidad de una estimación contable reconocida o revelada en los estados financieros puede no ser, en sí, un indicador de su susceptibilidad de incorrección porque, por ejemplo, la estimación contable puede estar infravalorada.

A74. En algunas circunstancias, la incertidumbre en la estimación puede ser tan elevada que no se pueda realizar una estimación contable razonable. El marco de información financiera aplicable puede prohibir el reconocimiento de una partida en los estados financieros o su medición a valor razonable. En esos casos, pueden existir riesgos de incorrección material que no sólo se refieran a si una estimación contable debería o no reconocerse o a si debería o no medirse a valor razonable, sino también a la razonabilidad de la información revelada. Con respecto a estas estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele información sobre las estimaciones contables y sobre la incertidumbre en la estimación asociada a ellas (véanse los apartados A112–A113, A143–A144).

A75. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación en relación con una estimación contable puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. La NIA 570 (Revisada)⁴³ establece requerimientos y proporciona orientaciones para estos casos.

⁴³ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

El grado en que la complejidad afecta a la selección y a la aplicación del método.

A76. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método utilizado en la realización de la estimación contable se ven afectados por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados por parte de la dirección, lo cual puede indicar que el método utilizado es inherentemente complejo y que, por lo tanto, la estimación contable puede tener una mayor susceptibilidad de incorrección material. Puede existir mayor susceptibilidad de incorrección material cuando la dirección ha desarrollado internamente un modelo y tiene relativamente poca experiencia en ello o utiliza un modelo que aplica un método que no es de general aceptación o no es comúnmente utilizado en un sector o entorno concreto.
- La naturaleza de la base de medición que impone el marco de información financiera aplicable, que puede dar lugar a la necesidad de un método complejo que requiere múltiples fuentes de datos o de hipótesis históricas y prospectivas, con múltiples interrelaciones entre ellas. Por ejemplo, una provisión para insolvencias puede requerir juicios sobre reembolsos futuros de créditos y otros flujos de efectivo, basados en la consideración de datos de experiencia histórica y en la aplicación de hipótesis prospectivas. Del mismo modo, la valoración de pasivos por contratos de seguro puede requerir juicios sobre pagos futuros por contratos de seguro proyectados a partir de la experiencia histórica y de tendencias actuales y futuras previstas.

El grado en que la complejidad afecta a la selección y aplicación de los datos

A77. Al tener en cuenta el grado en que la selección y aplicación de los datos utilizados para realizar la estimación contable se ven afectadas por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La complejidad del proceso para la obtención de los datos, teniendo en cuenta la relevancia y fiabilidad de las fuentes de datos. Los datos obtenidos de ciertas fuentes pueden ser más fiables que los obtenidos de otras fuentes. Asimismo, por motivos de confidencialidad o de propiedad de los datos, algunas fuentes de información externas no divulgarán información (o no completamente) que podría ser relevante para considerar la fiabilidad de los datos que proporcionan, como por ejemplo las fuentes de los datos subyacentes que han utilizado o el modo en que fueron recogidos y procesados.
- La complejidad inherente al mantenimiento de la integridad de los datos. Cuando hay un gran volumen de datos y múltiples fuentes, puede existir una complejidad inherente para mantener la integridad de los datos utilizados en la realización de la estimación contable.
- La necesidad de interpretar términos contractuales complejos. Por ejemplo, la determinación de flujos de entrada o salida de efectivo procedente de un proveedor o de descuentos a clientes puede depender de términos contractuales muy complejos que requieren una experiencia o competencia específicas para su comprensión o interpretación.

El grado en que la subjetividad afecta a la selección y aplicación del método, hipótesis o datos

A78. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método, hipótesis o datos se ven afectados por la subjetividad, el auditor puede considerar:

- El grado en que el marco de información financiera aplicable no especifica los enfoques, conceptos, técnicas y factores de valoración que se deben utilizar en el método de estimación.
- La incertidumbre con respecto al importe o al momento de realización, incluida la amplitud del periodo de análisis. El importe y el momento de realización son fuentes de incertidumbre inherente en

la estimación, y dan lugar a la necesidad de que la dirección aplique su juicio para la selección de una estimación puntual, lo que, por otra parte, abre la posibilidad de sesgo de la dirección. Por ejemplo, una estimación contable que contiene hipótesis prospectivas puede tener un alto grado de subjetividad lo que puede dar lugar a sesgo de la dirección.

Otros factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 16(b))

A79. El grado de subjetividad asociado a una estimación contable influye en la susceptibilidad de una estimación contable a incorrección debida a sesgo de la dirección o a fraude. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un alto grado de subjetividad, es probable que sea más susceptible de incorrección debida a un sesgo de la dirección o a fraude, lo que puede tener como resultado un amplio rango de resultados de la medición posibles. La dirección puede seleccionar una estimación puntual en ese rango que no sea adecuada en las circunstancias concurrentes o que esté indebidamente influenciada por un sesgo de la dirección, intencionado o no, y que, en consecuencia, contenga una incorrección. En el caso de auditorías recurrentes, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección identificados durante la realización de la auditoría de periodos anteriores pueden influir en los procedimientos de planificación y valoración de riesgos que realiza el auditor en el periodo actual.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 17)

A80. La valoración por el auditor del riesgo inherente, que tiene en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente, o se ve afectada por ellos, facilita al auditor la determinación de si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados es un riesgo significativo.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor (Ref: Apartado 18)

A81. Para el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores el auditor puede emplear cualquiera de los tres enfoques de comprobación (individualmente o combinados) enumerados en el apartado 18. Por ejemplo, cuando se utilizan varias hipótesis para realizar una estimación contable, el auditor puede decidir emplear un enfoque de comprobación distinto para cada hipótesis.

Obtención de evidencia de auditoría relevante tanto corroborativa como contradictoria.

A82. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones⁴⁴. La obtención de evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo puede implicar obtener evidencia de múltiples fuentes tanto internas como externas a la entidad. Sin embargo, no se exige que el auditor realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de evidencia de auditoría.

A83. La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor⁴⁵. En consecuencia, la consideración de la naturaleza o de la cantidad de la evidencia de auditoría puede ser más importante cuando la valoración del riesgo inherente relacionado con una estimación contable se sitúa en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente.

⁴⁴ NIA 500, apartado A1.

⁴⁵ NIA 330, apartados 7(b) y A19.

Graduación

A84. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor están afectados por, entre otros:

- Los riesgos valorados de incorrección material que afectan a lo convincente que debe ser la evidencia de auditoría necesaria e influyen en el enfoque que selecciona el auditor para auditar una estimación contable. Por ejemplo, los riesgos valorados de incorrección material relacionados con las afirmaciones de existencia o valoración pueden ser más bajos para una provisión sencilla por las gratificaciones que se pagan a los empleados poco después del cierre del ejercicio. En esta situación, puede resultar más práctico para el auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la evaluación de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría que a través de otros enfoques de comprobación.
- Los motivos de los riesgos valorados de incorrección material.

Cuando el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles relevantes. (Ref: Apartado 19)

A85. Puede ser adecuado comprobar la eficacia operativa de los controles relevantes cuando el riesgo inherente se valore como más alto dentro del espectro de riesgo inherente, incluido para los riesgos significativos. Este puede ser el caso de una estimación contable que esté sujeta o esté afectada por un alto grado de complejidad. Cuando la estimación contable está afectada por un alto grado de subjetividad y, en consecuencia, requiere juicios significativos de la dirección, las limitaciones inherentes a la eficacia del diseño de controles pueden llevar al auditor a centrarse más en procedimientos sustantivos que en probar la eficacia operativa de los controles.

A86. Para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de la comprobación de la eficacia operativa de los controles relativos a las estimaciones contables, el auditor puede considerar factores como:

- la naturaleza, frecuencia y volumen de transacciones;
- la eficacia del diseño de los controles, incluido si los controles están adecuadamente diseñados para responder al riesgo inherente valorado y lo firme que es el gobierno de la entidad;
- la importancia de determinados controles para los objetivos globales y procesos de control establecidos en la entidad, incluida la sofisticación del sistema de información para sustentar las transacciones;
- el seguimiento de los controles y las deficiencias en el control interno identificadas;
- la naturaleza de los riesgos a los que los controles tienen como finalidad responder, por ejemplo, controles relacionados con la aplicación de juicio frente a controles sobre datos de soporte;
- la competencia de las personas que participan en las actividades de control;
- la frecuencia con la que se realizan las actividades de control;
- la evidencia de que se realizan las actividades de control.

Los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A87. En algunos sectores, como por ejemplo en el sector financiero, la dirección hace un uso extensivo de la TI para llevar a cabo las actividades. En consecuencia, es mayor la probabilidad de que existan riesgos relacionados con ciertas estimaciones contables para las que los procedimientos sustantivos por sí mismos no puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A88. Las circunstancias en las que los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones incluyen:

- Cuando los controles son necesarios para mitigar los riesgos relacionados con el inicio, registro, procesamiento o información obtenida fuera del mayor y de los auxiliares.
- Cuando la información en la que se basan una o varias afirmaciones se inicia, registra, procesa o incluye en informes electrónicamente. Es probable que este sea el caso cuando hay un elevado volumen de transacciones o de datos o cuando se utiliza un modelo complejo que requiere el empleo extensivo de tecnologías de la información para asegurar que la información es exacta e íntegra. Puede ser necesaria una provisión para insolvencias compleja en el caso de una institución financiera o de una compañía de servicios públicos. Por ejemplo, en el caso de una empresa de servicios públicos, los datos utilizados para desarrollar la provisión para insolvencias pueden incluir muchos saldos pequeños resultantes de un elevado volumen de transacciones. En esas circunstancias, es posible que el auditor concluya que no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sin comprobar los controles en torno al modelo utilizado para desarrollar la provisión para insolvencias.

En esos casos, la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría puede depender de la eficacia de los controles sobre la exactitud e integridad de la información.

A89. Como parte de la auditoría de los estados financieros de determinadas entidades (como un banco o una compañía de seguros), las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales en relación con el control interno o proporcione una conclusión de aseguramiento sobre este. En esas circunstancias, y en otras similares, es posible que el auditor pueda utilizar como evidencia de auditoría información obtenida durante la aplicación de esos procedimientos, siempre que se determine si se han producido cambios posteriores que puedan afectar a su relevancia para la auditoría.

Riesgos significativos. (Ref: Apartado 20)

A90. Cuando los procedimientos posteriores de auditoría en respuesta a un riesgo significativo consistan únicamente en procedimientos sustantivos, la NIA 330⁴⁶ requiere que dichos procedimientos incluyan pruebas de detalle. Dichas pruebas de detalle se pueden diseñar y realizar bajo cualquiera de los enfoques descritos en el apartado 18 de la presente NIA sobre la base del juicio profesional del auditor en función de las circunstancias. Como ejemplos de pruebas de detalle para riesgos significativos relacionados con estimaciones contables cabe citar:

- Examen, por ejemplo, examinar contratos para corroborar términos o hipótesis.
- Recálculo, por ejemplo, verificando la exactitud matemática de un modelo.
- Confirmación de hipótesis utilizadas con documentación de soporte, como información publicada por terceros.

Obtención de evidencia de auditoría de hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría. (Ref: Apartado 21)

A91. En algunas circunstancias, la obtención de evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada para responder a los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, la venta de todas las existencias de un producto discontinuado poco después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría relacionada con la estimación

⁴⁶ NIA 330, apartado 21.

de su valor realizable neto al cierre del periodo. En otros casos, puede ser necesario utilizar este enfoque de comprobación junto con otro enfoque del apartado 18.

- A92. En el caso de algunas estimaciones contables, es poco probable que los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la estimación contable. Por ejemplo, cuando las condiciones o hechos relacionados con algunas estimaciones contables sólo se producen a lo largo de un periodo prolongado. Además, debido al objetivo de la medición de las estimaciones contables del valor razonable, la información posterior al cierre del periodo puede no reflejar los hechos o condiciones existentes a la fecha del balance de situación y, por lo tanto, puede no ser relevante para la medición de la estimación contable del valor razonable.
- A93. Incluso cuando el auditor decide no utilizar este enfoque de comprobación en relación con estimaciones contables concretas, debe cumplir lo dispuesto en la NIA 560. La NIA 560 exige que el auditor aplique procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado⁴⁷ todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste o su revelación en los estados financieros y de que se han reflejado adecuadamente en los estados financieros⁴⁸. Debido a que la medición de muchas estimaciones contables, distintas de las estimaciones contables del valor razonable, depende normalmente del desenlace de condiciones, transacciones o hechos futuros, es especialmente relevante el trabajo a realizar por el auditor establecido en la NIA 560.

Comprobación del modo en que la dirección realizó la estimación contable. (Ref: Apartado 22)

- A94. Comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable puede ser un enfoque adecuado cuando, por ejemplo:
- La revisión por el auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior indique que el procedimiento aplicado por la dirección en el periodo actual es adecuado.
 - La estimación contable se base en una gran población de partidas de naturaleza similar que individualmente no sean significativas.
 - El marco de información financiera aplicable defina el modo en que se espera que la dirección realice la estimación contable. Por ejemplo, éste puede ser el caso para una provisión para insolvencias.
 - La estimación contable se obtiene del procesamiento rutinario de datos.

Comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable también puede ser un enfoque adecuado cuando no es factible ninguno de los otros enfoques de comprobación, o puede ser un enfoque adecuado en combinación con alguno de los demás enfoques de comprobación.

Cambios en los métodos, hipótesis significativas y datos con respecto a periodos anteriores. (Ref: Apartado 23(a), 24(a), 25(a))

- A95. Si un cambio con respecto a periodos anteriores en un método, en una hipótesis significativa o en los datos no está basado en nuevas circunstancias o en nueva información, o si las hipótesis significativas no son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades empresariales de la entidad, es posible que el auditor deba

⁴⁷ NIA 560, apartado 6.

⁴⁸ NIA 560, apartado 8.

mantener discusiones adicionales con la dirección sobre las circunstancias y, al hacerlo, cuestionar a la dirección la adecuación de las hipótesis utilizadas.

Indicadores de sesgo de la dirección (Ref: Apartados 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Si el auditor identifica indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, es posible que deba mantener discusiones adicionales con la dirección y que deba reconsiderar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que el método, las hipótesis y los datos utilizados eran adecuados y fundados dadas las circunstancias. Un ejemplo de un indicador de posible sesgo de la dirección para una determinada estimación contable puede ser cuando la dirección ha desarrollado un rango adecuado para varias hipótesis diferentes, y en cada caso la hipótesis utilizada se eligió en la parte del rango que producía la medición más favorable.

Métodos.

La selección del método o del modelo. (Ref: Apartados 23(a))

A97. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación del método seleccionado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, a la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior pueden incluir:

- si el fundamento de la dirección para la selección del método es adecuado;
- si el método es adecuado dadas las circunstancias, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable, otros conceptos o técnicas de valoración disponibles, los requerimientos normativos y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad;
- si la dirección ha determinado que distintos métodos dan como resultado un rango de estimaciones significativamente diferentes, el modo en que la dirección ha investigado los motivos de esas diferencias; y
- si el cambio en un método se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, es posible que el cambio no sea razonable o no cumpla con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios producen estados financieros incongruentes en el tiempo y pueden originar incorrecciones en los estados financieros o indicar un posible sesgo de la dirección. (véanse también los apartados A133–A136)

Estas cuestiones son importantes cuando el marco de información financiera aplicable no define el método de medición o permite múltiples métodos.

Modelos complejos. (Ref: Apartado 23(d))

A98. Es más probable que un modelo y el método relacionado sean complejos cuando:

- entender y aplicar el método, así como diseñar el modelo y seleccionar y utilizar datos e hipótesis adecuados, exige cualificaciones o conocimientos especializados;
- es difícil obtener los datos necesarios para su utilización en el modelo porque existen restricciones a su disponibilidad o a la posibilidad de observarlos o al acceso a los mismos o
- es difícil mantener la integridad (es decir, exactitud, congruencia o integridad) de los datos e hipótesis en la utilización del modelo debido a múltiples atributos de valoración, múltiples relaciones entre ellos o múltiples iteraciones del cálculo.

A99. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta cuando la dirección utiliza un modelo complejo incluyen, por ejemplo:

- Si el modelo se valida antes de su utilización o cuando se ha producido un cambio en el mismo, mediante revisiones periódicas para asegurarse de que sigue siendo adecuado para su uso previsto. El proceso de validación de la entidad puede incluir la evaluación de:
 - o la solidez teórica del modelo;
 - o la integridad matemática del modelo;
 - o la exactitud e integridad de los datos y de las hipótesis del modelo; y
 - o el resultado del modelo en comparación con las transacciones reales.
- Si existen políticas y procedimientos adecuados de control de cambios.
- Si la dirección emplea cualificaciones y conocimientos adecuados al utilizar el modelo.

Estas consideraciones también pueden ser útiles para un método que no implica un modelo complejo.

A100. Puede ocurrir que la dirección haga ajustes al resultado del modelo para cumplir los requerimientos del marco de información financiera aplicable. En algunos sectores esos ajustes se denominan superposiciones (“overlays”). En el caso de las estimaciones contables del valor razonable, puede resultar pertinente considerar si los ajustes al resultado del modelo, en su caso, reflejan las hipótesis que emplearían los participantes en el mercado en circunstancias similares.

Mantenimiento de la integridad de las hipótesis significativas y de los datos utilizados en la aplicación del método.

(Ref: Apartado 23(e))

A101. El mantenimiento de la integridad de las hipótesis significativas y de los datos en la aplicación del método se refiere al mantenimiento de la exactitud e integridad de los datos e hipótesis en todas las etapas de procesamiento de la información. No mantener esa integridad puede tener como resultado la corrupción de los datos e hipótesis y originar incorrecciones. A este respecto, las consideraciones relevantes para el auditor pueden incluir si los datos e hipótesis están sujetos a todos los cambios previstos por la dirección y no lo están a cambios no previstos, durante actividades como su introducción, almacenamiento, extracción, transmisión o procesamiento.

Hipótesis significativas. (Ref: Apartado 24)

A102. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de las hipótesis significativas de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, a la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior pueden incluir:

- el fundamento de la dirección para la selección de la hipótesis;
- si la hipótesis es adecuada dadas las circunstancias teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad; y
- si un cambio en la selección de una hipótesis con respecto a periodos anteriores se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, es posible que el cambio no sea razonable o no sea conforme con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable pueden originar incorrecciones materiales en los estados financieros o indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección (véanse los apartados A133–A136).

A103. La dirección puede evaluar hipótesis o desenlaces alternativos de las estimaciones contables, lo cual se puede hacer con varios enfoques dependiendo de las circunstancias. Un enfoque posible es un análisis de sensibilidad. Esto podría conllevar la determinación del modo en que el importe de una estimación contable varía en función de distintas hipótesis. Incluso cuando se trata de estimaciones contables medidas a valor razonable, el uso de diferentes hipótesis por los distintos participantes en el mercado puede dar lugar a diferencias. El análisis de sensibilidad puede llevar al establecimiento de varios escenarios de desenlace, en ocasiones caracterizados por la dirección como un rango de desenlaces, e incluyendo escenarios "pesimistas" y "optimistas".

A104. A través del conocimiento obtenido en la realización de la auditoría, el auditor puede detectar o haber obtenido conocimiento de hipótesis utilizadas en otras áreas de negocio de la entidad. Esas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, perspectivas de negocio, hipótesis en documentos sobre estrategias y flujos de efectivo futuros. Asimismo, si el socio del encargo ha realizado otros encargos para la entidad, la NIA 315 (Revisada)⁴⁹ requiere que considere si la información obtenida de esos otros encargos es relevante para la identificación de riesgos de incorrección material. También puede ser útil considerar esa información al tratar la congruencia de las hipótesis significativas entre sí y de estas con las que se utilizan en otras estimaciones contables.

A105. La adecuación de las hipótesis significativas de acuerdo con los requerimientos del marco de información financiera aplicable puede depender de la intención y de la capacidad de la dirección para llevar a cabo determinadas actuaciones. La dirección con frecuencia documenta planes e intenciones en relación con activos o pasivos concretos y el marco de información financiera puede exigirle que lo haga. La naturaleza y extensión de la evidencia de auditoría a obtener en relación con la intención y la capacidad de la dirección es una cuestión de juicio profesional. En su caso, los procedimientos del auditor pueden incluir los siguientes:

- La revisión del historial de la dirección en la ejecución de sus intenciones declaradas.
- La inspección de planes escritos y otra documentación, incluidos, en su caso, presupuestos formalmente aprobados, autorizaciones o actas.
- La indagación ante la dirección sobre los motivos para llevar a cabo una actuación concreta.
- La revisión de los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y hasta la fecha del informe de auditoría.
- La evaluación de la capacidad de la entidad para llevar a cabo una actuación concreta dadas las circunstancias económicas de la entidad, incluidas las implicaciones de sus compromisos y las restricciones normativas o contractuales que podrían afectar a la viabilidad de las actuaciones de la dirección.
- Consideración de si la dirección ha cumplido, en su caso, con los requerimientos de documentación del marco de información financiera aplicable.

Sin embargo, algunos marcos de información financiera pueden no permitir que se tengan en cuenta las intenciones o planes de la dirección al realizar una estimación contable. Con frecuencia, este es el caso de las estimaciones contables del valor razonable, ya que el objetivo de su medición requiere que las hipótesis significativas reflejen las utilizadas por los participantes en el mercado.

⁴⁹ NIA 315 (Revisada), apartado 8.

Datos. (Ref: Apartado 25(a))

A106. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de los datos seleccionados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior puede incluir:

- el fundamento de la dirección para la selección de los datos;
- si los datos son adecuados dadas las circunstancias teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad; y
- si un cambio en las fuentes o elementos de datos seleccionados o en los datos seleccionados con respecto a periodos anteriores se fundamenta en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, no es probable que sea razonable ni que cumpla con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable tienen como resultado estados financieros incongruentes en el tiempo y pueden dar lugar a incorrecciones en los estados financieros o indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección. (Véanse los apartados A133–A136).
- Relevancia y fiabilidad de los datos. (Ref: Apartado 25(c))

A107. Cuando se utiliza información producida por la entidad, la NIA 500 requiere que el auditor evalúe si la información es suficientemente fiable para sus propósitos, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias, la obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información y la evaluación de si la información es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor⁵⁰.

Términos legales o contractuales complejos. (Ref: Apartado 25(d))

A108. Los procedimientos que puede considerar el auditor cuando la estimación contable se basa en términos legales o contractuales complejos incluyen:

- considerar si son necesarios cualificaciones o conocimientos especializados para comprender o interpretar el contrato;
- indagar ante los asesores jurídicos sobre los términos legales o contractuales e
- inspeccionar los contratos para:
 - o evaluar la finalidad empresarial subyacente de la transacción o acuerdo y
 - o considerar si los términos de los contratos son congruentes con las explicaciones de la dirección.

Selección de una estimación puntual por la dirección y correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación.

Medidas de la dirección para entender y tratar la incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartado 26(a))

A109. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a si la dirección ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación pueden incluir si la dirección:

- (a) ha entendido la incertidumbre en la estimación mediante la identificación de las fuentes y la valoración del grado de variabilidad inherente en los resultados de la medición y el consiguiente rango de resultados de medición razonablemente posibles;

⁵⁰ NIA 500, apartado 9.

- (b) ha identificado el grado en que, en el proceso de medición, la complejidad o la subjetividad afectan al riesgo de incorrección material y ha tratado el potencial de incorrección mediante la aplicación de:
 - (i) las cualificaciones y los conocimientos adecuados en la realización de estimaciones contables y
 - (ii) el juicio profesional, incluido mediante la identificación y el tratamiento de la susceptibilidad de sesgo de la dirección, y
- (c) ha tratado la incertidumbre en la estimación mediante la adecuada selección de una estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar que describa la incertidumbre en la estimación.

La selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 26(b))

A110. Las cuestiones que pueden ser relevantes con respecto a la selección de la estimación puntual de la dirección y al desarrollo de la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación incluyen si:

- Los métodos y datos utilizados se seleccionaron adecuadamente, incluidos los casos en los que se disponía de métodos y fuentes de datos alternativos para la realización de la estimación contable.
- Los atributos de valoración utilizados fueron adecuados y completos.
- Las hipótesis se seleccionaron de un rango de importes razonablemente posibles y se sustentaron con datos adecuados relevantes y fiables.
- Los datos utilizados eran adecuados, relevantes y fiables y se mantuvo su integridad.
- Los cálculos se aplicaron de conformidad con el método y eran matemáticamente correctos.
- La estimación puntual de la dirección se seleccionó adecuadamente entre los resultados de medición razonablemente posibles.
- La información relacionada revelada describe adecuadamente el importe como una estimación y explica la naturaleza y las limitaciones del proceso de estimación, incluida la variabilidad de los resultados de medición razonablemente posibles.

A111. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de la estimación puntual de la dirección pueden incluir:

- Cuando el marco de información financiera aplicable establece la estimación puntual que se debe utilizar después de considerar los desenlaces e hipótesis alternativos, o impone un método de medición concreto, si la dirección ha seguido los requerimientos del marco de información financiera aplicable.
- Cuando el marco de información financiera aplicable no establece el modo de seleccionar un importe entre los resultados de medición razonablemente posibles, si la dirección ha aplicado su juicio teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A112. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la información relacionada revelada por la dirección sobre la incertidumbre en la estimación incluyen los requerimientos del marco de información financiera que puede requerir que se revele información:

- Que describa el importe como una estimación y explique la naturaleza y las limitaciones del proceso de realización, incluida la variabilidad de los resultados de medición razonablemente posibles. El

marco también puede requerir que se revele información adicional para cumplir un objetivo de revelación⁵¹.

- Sobre políticas contables significativas relativas a las estimaciones contables. Dependiendo de las circunstancias, las políticas contables relevantes pueden incluir cuestiones como los principios concretos, bases, convenciones, reglas y prácticas aplicados en la preparación y presentación de estimaciones contables en los estados financieros.
- Sobre los juicios significativos o críticos (por ejemplo, los que han tenido el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros) así como hipótesis prospectivas significativas y otras fuentes de incertidumbre en la estimación.

En determinadas circunstancias, puede ser necesario que se revele información adicional a la requerida específicamente por el marco de información financiera para lograr presentar la imagen fiel, o en el caso de un marco de cumplimiento, para que los estados financieros no induzcan a error.

A113. Cuanto mayor sea la incertidumbre en la estimación a la que está sujeta una estimación contable, mayor será la probabilidad de que los riesgos de incorrección material se valoren como más altos y, en consecuencia, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría para determinar, de conformidad con el apartado 35, si la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada sobre la incertidumbre en la estimación son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.

A114. Si la consideración por el auditor de la incertidumbre en la estimación asociada a una estimación contable y la información relacionada revelada es una cuestión que requirió atención significativa del auditor, puede tratarse de una cuestión clave de la auditoría⁵².

Cuando la dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartado 27)

A115. Cuando el auditor determina que la dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación, los procedimientos adicionales que puede solicitar a la dirección que aplique para entender la incertidumbre en la estimación pueden incluir, por ejemplo, la consideración de hipótesis alternativas o la realización de un análisis de sensibilidad.

A116. Al considerar si es factible desarrollar una estimación puntual o un rango, entre las cuestiones que quizás deba tener en cuenta el auditor está la de si puede hacerlo sin poner en peligro los requerimientos de independencia. Esto puede incluir requerimientos de ética aplicables que tratan de las prohibiciones de asumir responsabilidades de la dirección.

A117. Si, después de examinar la respuesta de la dirección, el auditor considera que no es factible realizar una estimación puntual o un rango del auditor, se requiere que evalúe las implicaciones para la auditoría o para la opinión sobre los estados financieros de conformidad con el apartado 34.

Realización de una estimación puntual del auditor o fijación de un rango del auditor. (Ref: Apartados 28-29)

A118. La realización de una estimación puntual o el establecimiento de un rango del auditor para evaluar la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada sobre la incertidumbre en la estimación puede ser una respuesta adecuada cuando, por ejemplo:

⁵¹ NIIF 13, *Valoración del valor razonable*, apartado 92.

⁵² NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

- La revisión por el auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior indique que es poco probable que el proceso de la dirección en el periodo actual vaya a ser eficaz.
- Los controles de la entidad, tanto los incluidos en los procedimientos aplicados por la dirección para la realización de estimaciones contables como los que se aplican sobre estos procedimientos, no estén bien diseñados o correctamente implantados.
- No se han tenido en cuenta adecuadamente los hechos o transacciones ocurridos entre el cierre del periodo y la fecha del informe de auditoría, cuando es adecuado que lo haga la dirección y esos hechos o transacciones parecen contradecir la estimación puntual de la dirección.
- Existen fuentes alternativas de hipótesis o fuentes alternativas de datos relevantes que se pueden utilizar para realizar una estimación puntual del auditor o establecer un rango.
- La dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación (véase el apartado 27).

A119. La decisión de realizar una estimación puntual o de establecer un rango se puede ver influida por el marco de información financiera aplicable, que puede establecer que la estimación puntual se realice una vez analizados los desenlaces e hipótesis alternativos, o imponer un método de medición concreto (por ejemplo, el uso de un valor esperado descontado, ponderado por la probabilidad, o el desenlace más probable).

A120. La decisión del auditor sobre si desarrollar una estimación puntual o un rango puede depender de la naturaleza de la estimación y del juicio del auditor dadas las circunstancias. Por ejemplo, la naturaleza de la estimación puede ser tal que se espera que haya menos variabilidad en los desenlaces razonablemente posibles. En esas circunstancias, realizar una estimación puntual puede ser un enfoque eficaz, especialmente cuando se puede realizar con un mayor grado de precisión.

A121. El auditor puede desarrollar una estimación puntual o establecer un rango de diversas formas, por ejemplo:

- Empleando un modelo diferente al que utilizó la dirección, por ejemplo, uno que esté disponible en el mercado para su utilización en un sector o industria concretos, o un modelo propiedad del auditor o desarrollado por él.
- Empleando el modelo de la dirección, pero desarrollando hipótesis o fuentes de datos alternativas a las que utilizó la dirección.
- Empleando el método propio del auditor, pero desarrollando hipótesis alternativas a las que utilizó la dirección.
- Empleando o contratando a una persona especializada para desarrollar o ejecutar un modelo o para proporcionar hipótesis relevantes.
- Considerando otras condiciones, transacciones o hechos comparables o, cuando sea relevante, mercados de activos o pasivos comparables.

A122. El auditor también puede realizar una estimación puntual o establecer un rango sólo para una parte de la estimación contable (por ejemplo, para una determinada hipótesis o cuando sólo cierta parte de la estimación contable está originando el riesgo de incorrección material).

A123. Cuando el auditor emplee sus propios métodos, hipótesis o datos para realizar una estimación puntual o establecer un rango, puede obtener evidencia acerca de la adecuación de los métodos, hipótesis y datos de la dirección. Por ejemplo, si el auditor emplea sus propias hipótesis para establecer un rango para evaluar la razonabilidad de la estimación puntual de la dirección, puede también hacerse una idea sobre si los juicios de

la dirección en la selección de las hipótesis significativas utilizadas en la realización de la estimación contable dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

- A124. El requerimiento del apartado 29(a) de que el auditor determine que el rango sólo incluye cantidades que están sustentadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada no significa que se espera que el auditor obtenga evidencia de auditoría para sustentar individualmente cada posible desenlace incluido en el rango. Más bien, es probable que el auditor obtenga evidencia para determinar que los puntos situados en los dos extremos del rango son adecuados dadas las circunstancias, sustentando así que los importes situados entre ambos puntos también son razonables.
- A125. El tamaño del rango del auditor puede ser un múltiplo de la materialidad para los estados financieros en su conjunto, en particular cuando la materialidad se basa en los resultados operativos (por ejemplo, el resultado antes de impuestos) y esta medida es relativamente pequeña en relación con los activos u otras partidas del balance. Es más probable que se origine esta situación en circunstancias en las que la incertidumbre en la estimación asociada con la estimación contable es un múltiplo de la materialidad, lo que es más común para algunos tipos de estimaciones contables o en determinados sectores, tales como los seguros o la banca, donde es más típico un alto grado de incertidumbre en la estimación y pueden existir requerimientos específicos al respecto en el marco de información financiera aplicable. En base a los procedimientos aplicados y a la evidencia de auditoría obtenida de conformidad con los requerimientos de esta NIA, es posible que el auditor concluya que un rango que sea un múltiplo de la materialidad es, a su juicio, adecuado dadas las circunstancias. Cuando este sea el caso, aumenta la importancia de la evaluación por el auditor de la razonabilidad de la información revelada sobre la incertidumbre en la estimación, en especial la evaluación de si dicha información revelada transmite adecuadamente el alto grado de incertidumbre en la estimación y el rango de posibles desenlaces. Los apartados A139–A144 incluyen consideraciones adicionales que pueden ser relevantes en esas circunstancias.

Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría. (Ref: Apartados 30)

- A126. La información que se va a utilizar como evidencia de auditoría, relativa a los riesgos de incorrección material en relación con las estimaciones contables, puede haber sido generada por la entidad, preparada utilizando el trabajo de un experto de la dirección o proporcionada por una fuente de información externa.

Fuentes de información externas.

- A127. Como se expone en la NIA 500⁵³, la fiabilidad de la información de una fuente externa se ve afectada por su procedencia, su naturaleza y las circunstancias en las que se obtiene. En consecuencia, la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores para considerar la fiabilidad de la información utilizada en la realización de una estimación contable puede variar dependiendo de la naturaleza de esos factores. Por ejemplo:

- Cuando se obtienen datos de mercado o sectoriales, precios o datos relacionados con los precios de una única fuente externa especializada en esa información, el auditor puede buscar un precio en una fuente alternativa independiente con la que comparar.
- Cuando se obtienen datos de mercado o sectoriales, precios o datos relacionados con los precios de múltiples fuentes de información externas independientes y parece existir consenso entre las fuentes, es posible que el auditor necesite obtener menos evidencia sobre la fiabilidad de los datos de una determinada fuente.

⁵³ NIA 500, apartado A31.

- Cuando la información obtenida de múltiples fuentes de información indique opiniones divergentes en el mercado, el auditor puede intentar conocer los motivos de la diversidad de opiniones. La diversidad puede ser el resultado de la utilización de diferentes métodos, hipótesis o datos. Por ejemplo, una fuente puede estar utilizando precios actuales y otra fuente, precios futuros. Cuando la diversidad esté relacionada con incertidumbre en la estimación, el apartado 26(b) requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, la información revelada en los estados financieros que describe la incertidumbre en la estimación es razonable. En esos casos, el juicio profesional también es importante al considerar la información sobre los métodos, hipótesis o datos aplicados.
- Cuando la información obtenida de una fuente de información externa ha sido desarrollada por dicha fuente utilizando su propio modelo o modelos. El apartado A33f de la NIA 500 proporciona orientaciones aplicables.

A128. En el caso de estimaciones contables del valor razonable, las consideraciones adicionales acerca de la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de fuentes de información externas pueden incluir:

- (a) si los valores razonables se basan en intercambios del mismo instrumento o en cotizaciones en mercados activos;
- (b) cuando los valores razonables se basan en transacciones de activos o pasivos comparables, el modo en que esas transacciones se identifican y consideran comparables;
- (c) cuando no hay transacciones para el activo o pasivo o no existen activos o pasivos comparables, el modo en que se desarrolló la información, así como si los datos desarrollados y utilizados representan las hipótesis que los participantes en el mercado emplearían para determinar el precio del activo o pasivo, en su caso; y
- (d) cuando la medición del valor razonable se basa en la cotización de un corredor, si dicha cotización:
 - (i) proviene de un creador de mercado que realiza transacciones con el mismo tipo de instrumento financiero;
 - (ii) es vinculante o no, atribuyéndose mayor peso a las cotizaciones basadas en ofertas vinculantes y
 - (iii) refleja las condiciones de mercado a la fecha de los estados financieros, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable.

A129. Cuando se utiliza información de una fuente de información externa como evidencia de auditoría, una consideración relevante para el auditor puede ser si se puede obtener información, o si la información es suficientemente detallada, para comprender los métodos, hipótesis y otros datos empleados por la fuente de información externa. Esto puede estar limitado en algunos aspectos y afectar en consecuencia a la consideración por el auditor de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos que ha de aplicar. Por ejemplo, los servicios de tasación a menudo proporcionan información sobre sus métodos e hipótesis por clases de activos, pero no por valores individuales. Los corredores a menudo proporcionan solo información limitada sobre sus datos e hipótesis cuando proporcionan cotizaciones propias indicativas para valores individuales. El apartado A33g de la NIA 500 contiene orientaciones con respecto a las restricciones impuestas por la fuente de información externa cuando proporciona información que sirve de soporte.

Experto de la dirección.

A130. Las hipótesis relativas a las estimaciones contables formuladas o identificadas por un experto de la dirección se convierten en hipótesis de la dirección cuando esta las utiliza en la realización de una estimación contable. En consecuencia, el auditor aplica los requerimientos aplicables de esta NIA a esas hipótesis.

A131. Si el trabajo de un experto de la dirección implica el empleo de métodos o fuentes de datos en relación con estimaciones contables o desarrollar o proporcionar hallazgos o conclusiones relativos a una estimación puntual o la correspondiente información revelada para su inclusión en los estados financieros, los requerimientos de los apartados 21–29 de esta NIA pueden facilitar al auditor la aplicación del apartado 8(c) de la NIA 500.

Organizaciones de servicios.

A132. La NIA 402⁵⁴ trata de la obtención de conocimiento por el auditor de los servicios prestados por una organización de servicios incluido el control interno, así como las respuestas del auditor a los riesgos valorados de incorrección material. Cuando la entidad emplea los servicios de una organización de servicios para realizar estimaciones contables, los requerimientos y orientaciones de la NIA 402 pueden, por lo tanto, facilitar al auditor la aplicación de los requerimientos de esta NIA.

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección (Ref: Apartado 32)

A133. El sesgo de la dirección puede ser difícil de detectar en una cuenta y puede que sólo sea identificado por el auditor cuando se consideran de forma conjunta grupos de estimaciones contables, todas las estimaciones contables en su conjunto o cuando se observa a lo largo de varios periodos contables. Por ejemplo, si las estimaciones contables incluidas en los estados financieros se consideran razonables individualmente, pero las estimaciones puntuales de la dirección, de manera persistente, tienden hacia uno de los extremos del rango de desenlaces razonables del auditor que proporcionan un resultado más favorable para la dirección en los informes financieros, esas circunstancias pueden indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección.

A134. Como ejemplos de indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección con respecto a las estimaciones contables cabe citar:

- Los cambios en una estimación contable o en el método para realizarla cuando la dirección haya realizado una evaluación subjetiva por la que concluye que se ha producido un cambio en las circunstancias.
- La selección o el desarrollo de hipótesis significativas o de datos que den como resultado una estimación puntual favorable a los objetivos de la dirección.
- La selección de una estimación puntual que pueda indicar la existencia de un modelo optimista o pesimista.

Cuando se identifican esos indicadores, puede existir un riesgo de incorrección material a nivel de afirmación o de los estados financieros. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección no constituyen en sí mismos incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. No obstante, en algunos casos, la evidencia de auditoría puede señalar una incorrección más que simplemente un indicador de sesgo de la dirección.

A135. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si la valoración del riesgo realizada por él y las correspondientes respuestas siguen siendo adecuadas.

⁵⁴ NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*

El auditor también puede tener que considerar las implicaciones para otros aspectos de la auditoría, incluida la necesidad de cuestionar con más profundidad la adecuación de los juicios de la dirección en la realización de estimaciones contables. Además, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, como analiza la NIA 700 (Revisada)⁵⁵.

A136. Adicionalmente, en aplicación de la NIA 240, se requiere que el auditor evalúe si los juicios y decisiones de la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros indican un posible sesgo que puede representar una incorrección material debida a fraude⁵⁶. La información financiera fraudulenta a menudo se consigue mediante la incorrección intencionada de estimaciones contables, lo que puede incluir infravalorar o sobrevalorar estimaciones contables de manera intencionada. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, que también pueden ser un factor de riesgo por fraude, pueden llevar al auditor a evaluar de nuevo si sus valoraciones del riesgo, en particular la valoración de los riesgos de fraude y las correspondientes respuestas, siguen siendo adecuadas.

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados (Ref: Apartado 33)

A137. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos de auditoría planificados⁵⁷. En relación con las estimaciones contables, puede llegar a conocimiento del auditor información a través de la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo, el auditor puede haber identificado que el único motivo para una valoración de riesgo de incorrección material es la subjetividad que implica la realización de la estimación. Sin embargo, al aplicar procedimientos para responder a los riesgos valorados de incorrección material, el auditor puede descubrir que la estimación contable es más compleja que lo inicialmente previsto, lo que puede cuestionar la valoración del riesgo de incorrección material (por ejemplo, el riesgo inherente puede tener que ser reevaluado y situado en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente debido al efecto de la complejidad) y, por lo tanto, puede ser necesario que el auditor aplique procedimientos de auditoría posteriores adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada⁵⁸.

A138. Con respecto a las estimaciones contables que no han sido reconocidas, en su evaluación el auditor se puede centrar especialmente en determinar si se han cumplido los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable. En el caso de que una estimación contable no hubiera sido reconocida, y el auditor concluyera que ese tratamiento es adecuado, algunos marcos de información contable pueden exigir revelar información en las notas explicativas de los estados financieros sobre las circunstancias que concurren.

Determinación de si las estimaciones contables son razonables o si contienen incorrecciones. (Ref: Apartados 9, 35)

A139. Al determinar, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada son razonables o si contienen alguna incorrección:

- Cuando la evidencia de auditoría sustenta un rango, la amplitud del mismo puede ser grande y, en algunas circunstancias, puede ser un múltiplo de la materialidad para los estados financieros en su

⁵⁵ NIA 700 (Revisada), apartado 11.

⁵⁶ NIA 240, apartado 32(b).

⁵⁷ NIA 330, apartado A60.

⁵⁸ Véase también la NIA 315 (Revisada), apartado 31.

conjunto (véase también el apartado A125). Aunque un rango amplio puede ser adecuado en las circunstancias, puede indicar que es importante que el auditor reconsidere si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la razonabilidad de los importes incluidos en el rango.

- La evidencia puede avalar una estimación puntual que difiere de la estimación puntual de la dirección. En esas circunstancias, la diferencia entre la estimación puntual del auditor y la estimación puntual de la dirección constituye una incorrección.
- La evidencia de auditoría puede avalar un rango que no incluye la estimación puntual de la dirección. En estas circunstancias, la incorrección es igual a la diferencia entre la estimación puntual de la dirección y el punto más cercano dentro del rango determinado por el auditor.

A140. Los apartados A110–A114 proporcionan orientaciones para facilitar al auditor la evaluación de la selección de una estimación puntual por la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

A141. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable o desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor, se requiere que obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información revelada que describe la incertidumbre en la estimación de conformidad con los apartados 26(b) y 29(b) y otra información revelada de conformidad con el apartado 31. El auditor entonces considera la evidencia de auditoría obtenida sobre la información revelada como parte de la evaluación global, de conformidad con el apartado 35, sobre si las estimaciones contables y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección.

A142. La NIA 450 también proporciona orientaciones sobre información cualitativa a revelar⁵⁹ y cuándo las incorrecciones en la información a revelar podrían ser indicativas de fraude⁶⁰.

A143. Cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel⁶¹ incluye la consideración de la presentación global, estructura y contenido de los estados financieros y si los estados financieros, incluidas las notas explicativas relacionadas, representan las transacciones y hechos de modo que logran la presentación fiel. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un grado de incertidumbre en la estimación más alto, el auditor puede determinar que se requiere revelar más información para lograr la presentación fiel. Si la dirección no revela esa información adicional, es posible que el auditor concluya que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.

A144. La NIA 705 (Revisada)⁶² proporciona orientación sobre las implicaciones para la opinión del auditor del hecho de que el auditor considere que la información revelada por la dirección en los estados financieros es inadecuada o induce a error, por ejemplo, con respecto a la incertidumbre en la estimación.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 37)

A145. Las manifestaciones escritas sobre estimaciones contables concretas pueden incluir manifestaciones:

- De que los juicios significativos aplicados en la realización de las estimaciones contables han tenido en cuenta toda la información de la que tiene conocimiento la dirección.

⁵⁹ NIA 450, apartado A17.

⁶⁰ NIA 450, apartado A22.

⁶¹ NIA 700 (Revisada), apartado 14.

⁶² NIA 705 (Revisada), apartados 22 -23.

- Sobre la congruencia y adecuación de la selección o aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados por la dirección para realizar la estimación contable.
- De que las hipótesis reflejan adecuadamente la intención y la capacidad de la dirección de llevar a cabo actuaciones concretas en nombre de la entidad, cuando sean relevantes para las estimaciones contables y la información revelada.
- De que la información revelada relacionada con estimaciones contables, incluida la información revelada que describe la incertidumbre en la estimación, es completa y adecuada de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
- De que se han aplicado los conocimientos o la experiencia adecuados en la realización de las estimaciones contables.
- De que ningún hecho posterior hace necesario un ajuste de las estimaciones contables ni de la información relacionada revelada incluidas en los estados financieros.
- Cuando las estimaciones contables no se reconocen o revelan en los estados financieros, que la decisión de la dirección respecto a que no se cumplen los criterios de reconocimiento o revelación de información del marco de información financiera aplicable es adecuada.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes relevantes

(Ref: Apartado 38)

A146. Al aplicar la NIA 260 (Revisada), se requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de sus puntos de vista acerca de aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar⁶³. El Anexo 2 incluye cuestiones específicas relativas a las estimaciones contables que el auditor puede considerar comunicar a los responsables del gobierno de la entidad.

A147. La NIA 265 requiere que el auditor comunique por escrito a los responsables del gobierno de la entidad las deficiencias significativas del control interno detectadas durante la auditoría⁶⁴. Esas deficiencias significativas pueden incluir las que están relacionadas con los controles sobre:

- la selección y aplicación de políticas contables significativas, así como la selección y aplicación de métodos, hipótesis y datos;
- la gestión del riesgo y los sistemas relacionados con esta;
- la integridad de los datos, incluido cuando los datos se obtienen de una fuente externa, y
- el empleo, desarrollo y validación de modelos, incluidos los modelos obtenidos de un proveedor externo, y cualquier ajuste que se pudiera necesitar.

A148. Además de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, es posible que al auditor se le autorice u obligue a comunicarse directamente con autoridades reguladoras o supervisores prudenciales. Esa comunicación puede ser útil a lo largo de la auditoría o en determinados momentos, como al planificar la auditoría o cuando se finaliza el informe de auditoría. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los reguladores de instituciones financieras intentan colaborar con los auditores para compartir información acerca del funcionamiento y aplicación de los controles sobre actividades relativas a instrumentos financieros, dificultades al valorar instrumentos financieros en mercados inactivos, pérdidas esperadas por insolvencias y

⁶³ NIA 260 (Revisada), apartado 16(a).

⁶⁴ NIA 265, apartado 9.

reservas en entidades de seguros, mientras que otros reguladores pueden buscar conocimiento del punto de vista del auditor sobre aspectos significativos de las operaciones de la entidad, así como de las estimaciones de costes de la entidad. La comunicación puede ser útil para el auditor al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material.

Documentación (Ref: Apartado 39)

A149. La NIA 315 (Revisada)⁶⁵ y la NIA 330⁶⁶ proporcionan requerimientos y orientaciones sobre la documentación por el auditor de su conocimiento de la entidad, sus valoraciones de riesgos y sus respuestas a los riesgos valorados. Estas orientaciones se basan en los requerimientos y orientaciones de la NIA 230.⁶⁷ En el contexto de la auditoría de estimaciones contables, se requiere que el auditor prepare documentación de auditoría sobre elementos clave de su conocimiento de la entidad y su entorno en relación con las estimaciones contables. Además, es posible que los juicios del auditor sobre los riesgos valorados de incorrección material en relación con las estimaciones contables y las respuestas del auditor se sustenten más extensamente con documentación de comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y con la dirección.

A150. Al documentar la conexión de los procedimientos posteriores del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330, la presente NIA requiere que el auditor tenga en cuenta los motivos de la valoración atribuida a esos riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Dichos motivos pueden estar relacionados con uno o varios factores de riesgo inherente o con la valoración por el auditor del riesgo de control. Sin embargo, no se requiere que el auditor documente el modo en que se tuvo en cuenta cada uno de los factores de riesgo inherente al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en relación con cada una de las estimaciones contables.

A151. El auditor también puede considerar documentar:

- Cuando la aplicación del método por la dirección implica un modelo complejo, si los juicios de la dirección se han aplicado de manera congruente y, en su caso, que el diseño del modelo cumple el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable.
- Cuando la selección y aplicación de métodos, hipótesis significativas o datos se ven afectados por un mayor grado de complejidad, los juicios del auditor al determinar si se requieren cualificaciones y conocimientos especializados para aplicar los procedimientos de valoración de riesgos, para diseñar y aplicar procedimientos que hagan frente a esos riesgos o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida. En estas circunstancias, la documentación también puede incluir el modo en que se aplicaron las cualificaciones y conocimientos especializados requeridos.

A152. El apartado A7 de la NIA 230 señala que, aunque puede no existir una única forma de documentar la aplicación de escepticismo profesional por parte del auditor, la documentación de auditoría puede, sin embargo, proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor. Por ejemplo, en relación con las estimaciones contables, cuando la evidencia de auditoría comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, la documentación puede incluir el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al formarse una conclusión acerca de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida. Entre los ejemplos de otros requerimientos de esta NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se incluyen:

⁶⁵ NIA 315 (Revisada), apartados 32 y A152–A155.

⁶⁶ NIA 330, apartados 28 y A63.

⁶⁷ NIA 230, apartado 8(c).

- el apartado 13(d), relativo al modo en que el auditor ha aplicado su conocimiento para desarrollar su propia expectativa de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que espera que estén incluidas en los estados financieros de la entidad y el modo en que esa expectativa se compara con los estados financieros de la entidad preparados por la dirección;
- el apartado 18, que requiere que se diseñen y apliquen procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia suficiente y adecuada de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria;
- los apartados 23(b), 24(b), 25(b) y 32 que tratan de los indicadores de un posible sesgo de la dirección y
- el apartado 34, que trata de la consideración por el auditor de toda la evidencia de auditoría relevante, tanto corroborativa como contradictoria.

Factores de riesgo inherente

Introducción

1. Al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y en la correspondiente información a revelar, esta NIA requiere que el auditor tenga en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, y el grado en que la selección y la aplicación de los métodos, hipótesis o datos utilizados en la realización de la estimación contable, y la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros, se ven afectadas por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente.
2. El riesgo inherente relacionado con una estimación contable es la susceptibilidad de una afirmación sobre la estimación contable a una incorrección material, antes de considerar los controles. El riesgo inherente es el resultado de factores de riesgo inherente, que originan dificultades para la adecuada realización de la estimación contable. Este Anexo explica con más detalle la naturaleza de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, de subjetividad y de complejidad y sus interrelaciones en el contexto de la realización de estimaciones contables y de la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

Base de medición

3. La base de medición y la naturaleza, condición y circunstancias del elemento de los estados financieros dan lugar a los atributos de valoración. Cuando no se puede observar directamente el coste o el precio del elemento, se debe realizar una estimación contable aplicando un método adecuado y utilizando datos e hipótesis adecuados. El marco de información financiera aplicable puede especificar ese método, o puede ser seleccionado por la dirección, con el fin de reflejar el conocimiento disponible sobre el modo en que se espera que los atributos de valoración influyan en el coste o en el precio del elemento sobre la base de medición.

Incertidumbre en la estimación

4. La susceptibilidad a una falta de precisión en la medición a menudo se denomina incertidumbre en la estimación en los marcos contables. Incertidumbre en la estimación se define en esta NIA como susceptibilidad de una falta inherente de precisión en la medición. Surge cuando el importe de un elemento de los estados financieros que se reconoce o se revela en los mismos no se puede medir con precisión mediante la observación directa del coste o del precio. Cuando la observación directa no es posible, la siguiente estrategia alternativa de medición más precisa es la aplicación de un método que refleja el conocimiento disponible sobre el coste o el precio del elemento sobre la base de medición aplicable, utilizando datos observables sobre los atributos de valoración relevantes.
5. Sin embargo, la existencia de restricciones en la disponibilidad de ese conocimiento o datos puede limitar la posibilidad de verificar dichos datos al proceso de medición y, en consecuencia, puede limitar la precisión de los resultados de medición. Además, la mayoría de los marcos contables reconocen que existen restricciones prácticas sobre la información que se debería tener en cuenta, como por ejemplo cuando el coste de obtenerla superaría los beneficios. La falta de precisión en la medición originada por esas restricciones es inherente porque el proceso de medición no la puede eliminar. En consecuencia, esas restricciones son fuentes de

incertidumbre en la estimación. Otras fuentes de incertidumbre en la estimación que pueden surgir en el proceso de medición, por lo menos en principio, se pueden eliminar si el método se aplica adecuadamente y, en consecuencia, son fuentes de posibles incorrecciones más que de incertidumbre en la estimación.

6. Cuando la incertidumbre en la estimación está relacionada con flujos futuros de entrada o salida de beneficios económicos que resultarán finalmente del activo o pasivo subyacente, el desenlace de esos flujos sólo se podrá observar después de la fecha de los estados financieros. Según la naturaleza de la base de medición aplicable y la naturaleza, condición y circunstancias del elemento de los estados financieros, este desenlace se podrá observar directamente antes de que se finalicen los estados financieros o sólo en una fecha posterior. Para algunas estimaciones contables, es posible que no haya nunca un desenlace observable.
7. Algunos desenlaces inciertos pueden ser relativamente fáciles de predecir con un elevado grado de precisión para un elemento individual. Por ejemplo, la vida útil de una máquina productiva puede ser fácilmente predecible si hay suficiente información técnica disponible sobre su vida útil media. Cuando no es posible predecir un desenlace futuro, como, por ejemplo, la esperanza de vida de una persona en base a hipótesis actuariales, con una precisión razonable, aún puede ser posible predecir ese desenlace con mayor precisión para un grupo de personas. Las bases de medición pueden, en algunos casos, señalar el nivel de una cartera como unidad de cuenta relevante para fines de medición, lo que puede reducir la incertidumbre en la estimación.

Complejidad

8. La complejidad (es decir, la complejidad inherente al proceso de realización de una estimación contable, antes de considerar los controles) da lugar a riesgo inherente. Puede surgir complejidad inherente cuando:
 - Existen muchos atributos de valoración con muchas interrelaciones no lineales.
 - La determinación de los valores adecuados de uno o más atributos de valoración requiere múltiples conjuntos de datos.
 - Se requieren más hipótesis en la realización de la estimación contable, o cuando las hipótesis requeridas están interrelacionadas.
 - Los datos utilizados son inherentemente difíciles de identificar, capturar o comprender o son de difícil acceso.
9. La complejidad puede estar relacionada con la complejidad del método y del proceso o modelo de cómputo utilizado para su aplicación. Por ejemplo, la complejidad en el modelo puede reflejar la necesidad de aplicar conceptos o técnicas de valoración basados en probabilidades, fórmulas de fijación de precios de opciones o técnicas de simulación para predecir desenlaces futuros inciertos o comportamientos hipotéticos. Del mismo modo, el proceso de cómputo puede requerir datos de múltiples fuentes o múltiples conjuntos de datos para fundamentar la formulación de una hipótesis o la aplicación de conceptos matemáticos o estadísticos sofisticados.
10. Cuanto mayor sea la complejidad, mayor será la probabilidad de que la dirección tenga que aplicar cualificaciones o conocimientos especializados en la realización de la estimación o contratar a un experto de la dirección en relación con:
 - conceptos y técnicas de valoración que se podrían utilizar de acuerdo con la base de medición y objetivos u otros requerimientos del marco de información financiera y el modo de aplicar esos conceptos y técnicas;

- los atributos de valoración subyacentes que pueden ser relevantes teniendo en cuenta la naturaleza de la base de medición y la naturaleza, condición y circunstancias de los elementos de los estados financieros para los que se realizan las estimaciones; o
 - la identificación de fuentes de información adecuadas entre las fuentes internas (incluidas las fuentes fuera del mayor y de los auxiliares) y fuentes de información externas, determinando el modo de hacer frente a las posibles dificultades de obtener datos de esas fuentes o de mantener su integridad al aplicar el método, o de comprender la relevancia y la fiabilidad de los datos.
11. La complejidad en relación con los datos se puede originar, por ejemplo, en las siguientes circunstancias:
- (a) Cuando los datos son difíciles de obtener o cuando están relacionados con transacciones que no son generalmente accesibles. Incluso cuando esos datos son accesibles, por ejemplo, a través de una fuente de información externa, puede resultar difícil considerar la relevancia y la fiabilidad de los datos, salvo si la fuente de información externa revela información adecuada sobre las fuentes subyacentes de los datos que utilizaron y sobre cualquier procesamiento de datos que se ha realizado.
 - (b) Cuando los datos reflejan el punto de vista de una fuente de información externa sobre condiciones o hechos futuros, que pueden ser relevantes en el desarrollo del fundamento de una hipótesis, y sin transparencia sea difícil entender el fundamento y la información que se han tenido en cuenta para desarrollar esos puntos de vista.
 - (c) Cuando determinados tipos de datos son inherentemente difíciles de entender porque requieren un conocimiento de conceptos de negocios o legales técnicamente complejos, como puede ser el caso para comprender adecuadamente los datos que incluyen los términos de acuerdos jurídicos sobre transacciones que involucran instrumentos financieros complejos o productos de seguro.

Subjetividad

12. La subjetividad (es decir, la subjetividad inherente en el proceso de realización de una estimación contable antes de considerar los controles) refleja las limitaciones inherentes al conocimiento o a los datos que están razonablemente disponibles acerca de los atributos de valoración. Cuando existen esas limitaciones, es posible que el marco de información financiera aplicable reduzca el grado de subjetividad requiriendo que se utilice una determinada base para realizar ciertos juicios. Esos requerimientos pueden, por ejemplo, establecer objetivos explícitos o implícitos en relación con la medición, información a revelar, la unidad de cuenta o la aplicación de una restricción de coste. El marco de información financiera aplicable también puede resaltar la importancia de esos juicios imponiendo que se revele información sobre los mismos.
13. Por lo general, se requiere el juicio de la dirección para la determinación de algunas o de todas las siguientes cuestiones, en las que a menudo está presente la subjetividad:
- en la medida en que no se especifiquen en los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los enfoques, conceptos, técnicas y factores de valoración que se deben utilizar en el método de estimación, teniendo en cuenta el conocimiento disponible;
 - en la medida en que los atributos de valoración sean observables cuando existen varias fuentes de datos posibles, la fuente adecuada que se ha de utilizar;
 - en la medida en que los atributos de valoración no sean observables, las hipótesis o rangos de hipótesis que resultan adecuados, teniendo en cuenta los mejores datos disponibles, incluidos, por ejemplo, los puntos de vista del mercado;

- el rango de desenlaces razonablemente posibles entre los que se ha de seleccionar la estimación puntual de la dirección, y la probabilidad relativa de que determinados puntos incluidos en el rango sean congruentes con los objetivos de la base de medición requerida por el marco de información financiera aplicable; y
 - la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.
14. Formular hipótesis acerca de hechos o condiciones futuros implica el uso de juicio, cuya dificultad varía según el grado de incertidumbre de esos hechos o condiciones. La precisión con la cual es posible predecir hechos o condiciones futuros depende del grado en el cual esos hechos o condiciones se pueden determinar en base al conocimiento, incluido el conocimiento de las condiciones, hechos y desenlaces pasados. La falta de precisión también contribuye a la incertidumbre en la estimación, como se indica más arriba.
 15. Con respecto a los desenlaces futuros, sólo habrá que formular hipótesis para los aspectos del desenlace que sean inciertos. Por ejemplo, al considerar la medición de un posible deterioro en una cuenta a cobrar por una venta de mercancías a la fecha del balance, el importe de la cuenta a cobrar se puede determinar de manera inequívoca y directamente observable en los correspondientes documentos de la transacción. Lo que puede resultar incierto es el importe, en su caso, de la pérdida por deterioro. En este caso, es posible que sólo se requieran hipótesis sobre la probabilidad de pérdida y el importe y fecha de dicha pérdida.
 16. Sin embargo, en otros casos, es posible que sean inciertos los flujos de efectivo incorporados en los derechos relativos a un activo. En esos casos, es posible que se tengan que formular hipótesis tanto sobre los importes de los derechos subyacentes sobre flujos de efectivo como sobre las pérdidas posibles debidas a deterioro.
 17. Es posible que la dirección necesite considerar información acerca de condiciones y hechos pasados, junto con tendencias actuales y expectativas sobre futuros desarrollos. Las condiciones y hechos pasados proporcionan información histórica que puede resaltar la existencia de modelos históricos repetitivos que se pueden extrapolar en la evaluación de desenlaces futuros. Esa información histórica también puede indicar modelos cambiantes de ese comportamiento a lo largo del tiempo (ciclos o tendencias). Esto puede sugerir que los modelos de comportamiento históricos subyacentes han variado de maneras, en cierta medida, previsibles que también se pueden extrapolar al evaluar desenlaces futuros. También pueden estar disponibles otros tipos de información que indican posibles cambios en modelos históricos de esos comportamientos o en ciclos o tendencias relacionados. Es posible que sean necesarios juicios difíciles sobre el valor predictivo de esa información.
 18. La extensión y la naturaleza (incluido el grado de subjetividad) de los juicios aplicados en la realización de las estimaciones contables puede crear oportunidades para el sesgo de la dirección en la toma de decisiones sobre las actuaciones que, según la dirección, son adecuadas al realizar las estimaciones contables. Cuando también existe un alto grado de complejidad o un alto grado de incertidumbre en la estimación, o ambos, el riesgo de sesgo de la dirección o el fraude, así como la oportunidad de ellos también se pueden ver incrementados.

Relación entre la incertidumbre en la estimación y la subjetividad y la complejidad

19. La incertidumbre en la estimación origina una variación inherente en los posibles métodos, datos, fuentes e hipótesis que se podrían utilizar para la realización de la estimación contable. Esto origina subjetividad y, en consecuencia, la necesidad de aplicar el juicio en la realización de la estimación contable. Dichos juicios se requieren para la selección de los métodos y fuentes de datos, la formulación de hipótesis y para seleccionar la estimación puntual de la dirección y la información a revelar relacionada para su inclusión en los estados financieros. Estos juicios se realizan de acuerdo con los requerimientos de reconocimiento, medición,

presentación y revelación del marco de información financiera aplicable. No obstante, debido a que existen restricciones a la disponibilidad y accesibilidad del conocimiento o de la información para sustentar esos juicios, son subjetivos por naturaleza.

20. La subjetividad en esos juicios crea la oportunidad para el sesgo de la dirección, intencionado o no, al formularlos. Numerosos marcos contables requieren que la información preparada para su inclusión en los estados financieros sea neutral (es decir, que no debería estar sesgada). Puesto que el sesgo, por lo menos en principio, se puede eliminar del proceso de estimación, las fuentes de posible sesgo en los juicios formulados para tratar la subjetividad son fuentes de posibles incorrecciones más que fuentes de incertidumbre en la estimación.
21. La variación inherente en los posibles métodos, fuentes de datos e hipótesis que se podrían utilizar para la realización de una estimación contable (véase el apartado 19) también da lugar a variación en los resultados de la medición posibles. El tamaño del rango de resultados de la medición razonablemente posibles es el resultado del grado de incertidumbre en la estimación y se denomina a menudo sensibilidad de la estimación contable. Además de determinar resultados de la medición, un proceso de estimación también implica analizar el efecto de las variaciones inherentes en los posibles métodos, fuentes de datos e hipótesis sobre el rango de resultados de la medición razonablemente posibles (denominado análisis de sensibilidad).
22. Desarrollar una presentación en los estados financieros para una estimación contable que, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable, logre una imagen fiel (es decir, completa, neutra y libre de error) incluye aplicar los juicios adecuados al seleccionar una estimación puntual de la dirección adecuadamente elegida dentro del rango de resultados de la medición razonablemente posibles, así como la información revelada que describa adecuadamente la incertidumbre en la estimación. Esos juicios pueden de por sí implicar subjetividad, dependiendo de la naturaleza de los requerimientos del marco de información financiera aplicable que trata esas cuestiones. Por ejemplo, el marco de información financiera aplicable puede requerir que se utilice una determinada base (como una media ponderada por la probabilidad o una mejor estimación) para seleccionar la estimación puntual de la dirección. Asimismo, puede requerir determinada información a revelar o que esta cumpla determinados objetivos de revelación o información a revelar adicional para lograr la imagen fiel en las circunstancias.
23. Aunque una estimación contable que está sujeta a un grado más elevado de incertidumbre en la estimación se pueda medir con menos precisión que una que esté sujeta a un grado de incertidumbre en la estimación más bajo, aún puede tener la suficiente relevancia para los usuarios de los estados financieros para que se reconozca en los estados financieros si, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable, se puede alcanzar una imagen fiel del elemento. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación puede ser tan elevada que no se cumplan los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable y no se pueda reconocer la estimación contable en los estados financieros. Incluso en esas circunstancias, pueden seguir existiendo requerimientos aplicables de revelar información, por ejemplo, de revelar la estimación puntual o el rango de desenlaces de medición posibles e información que describa la incertidumbre en la estimación y las restricciones para reconocer el elemento. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable que son aplicables en esas circunstancias se pueden especificar en mayor o menor grado. En consecuencia, en esas circunstancias puede ser necesario formular juicios adicionales que impliquen subjetividad.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

Las cuestiones sobre las que el auditor puede considerar comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad con respecto a sus puntos de vista sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad en relación con las estimaciones contables y la información a revelar relacionada incluyen:

- (a) El modo en que la dirección identifica las transacciones, otros hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de estimaciones contables y de información a revelar relacionada o a que se realicen cambios en las mismas.
- (b) Riesgos de incorrección material.
- (c) La materialidad relativa de las estimaciones contables para los estados financieros en su conjunto;
- (d) El conocimiento de la dirección (o su falta de conocimiento) con respecto a la naturaleza y extensión de las estimaciones contables y los riesgos asociados a ellas.
- (e) Si la dirección ha aplicado cualificaciones y conocimientos adecuados o ha contratado a expertos adecuados.
- (f) El punto de vista del auditor sobre la diferencia entre la estimación puntual o el rango del auditor y la estimación puntual de la dirección.
- (g) El punto de vista del auditor sobre la adecuación de la selección de las políticas contables relacionadas con las estimaciones contables y la presentación de estimaciones contables en los estados financieros.
- (h) Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.
- (i) Si se ha producido o se debería haber producido, con respecto al periodo anterior, un cambio en los métodos utilizados para la realización de las estimaciones contables.
- (j) Cuando se ha producido un cambio con respecto al periodo anterior en los métodos utilizados para la realización de la estimación contable, el motivo, así como el desenlace de las estimaciones contables en periodos anteriores.
- (k) Si los métodos utilizados por la dirección para la realización de estimaciones, incluido cuando la dirección ha utilizado un modelo, son adecuados de acuerdo con los objetivos de medición, la naturaleza, condiciones y circunstancias, y otros requerimientos del marco de información financiera aplicable.
- (l) La naturaleza y las consecuencias de las hipótesis significativas utilizadas en estimaciones contables y el grado de subjetividad en el desarrollo de las hipótesis.
- (m) Si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables, o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad.
- (n) Cuando sea relevante para la adecuación de las hipótesis significativas o para la adecuada aplicación del marco de información financiera aplicable, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones específicas y tiene la capacidad para hacerlo.
- (o) El modo en que la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos, y los motivos por los que los ha rechazado, o cualquier otra manera en que la dirección haya tratado la incertidumbre en la estimación al realizar la estimación contable.

- (p) Si los datos y las hipótesis significativas utilizados por la dirección en la realización de las estimaciones contables son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
- (q) La relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa.
- (r) Dificultades significativas encontradas en la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a datos obtenidos de una fuente de información externa o a valoraciones realizadas por la dirección o por un experto de la dirección.
- (s) Diferencias significativas en juicios entre el auditor y la dirección o un experto de la dirección con respecto a valoraciones.
- (t) Los posibles efectos en los estados financieros de la entidad de riesgos materiales y de la exposición a riesgos que se requiere que se revelen en los estados financieros, incluida la incertidumbre en la estimación asociada con estimaciones contables.
- (u) La razonabilidad de la información revelada en los estados financieros acerca de la incertidumbre en la información.
- (v) Si las decisiones de la dirección relativas al reconocimiento, medición, presentación y revelación de las estimaciones contables y la información relacionada revelada en los estados financieros son conformes con el marco de información financiera aplicable.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 720 (REVISADA)

RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR CON RESPECTO A OTRA INFORMACIÓN

NIA-ES 720 (REVISADA)

(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 27 de octubre de 2020)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivos	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Obtención de la otra información	13
Lectura y consideración de la otra información	14-15
Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información	16
Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información	17-19
Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno	20
Informe	21-24
Documentación	25
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definiciones	A1-A10
Obtención de la otra información	A11-A22
Lectura y consideración de la otra información	A23-A38
Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información	A39-A43
Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información	A44-A50
Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno	A51

Anexo 1: Ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en la otra información

Anexo 2: Ejemplos de informes de auditoría en relación con otra información

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, 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*.

Las Normas “NIA-ES” y “NCCI” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicada por la IFAC en inglés en el periodo 2009-2015. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y del Consejo General de Economistas. Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org.

Introducción

Alcance de esta NIA

a.- En relación con el alcance y aplicación de esta Norma en España debe tenerse en cuenta que afecta únicamente a “otra información” que se presenta acompañando a las cuentas anuales objeto de auditoría, siempre que dicha información consista en estados o documentos que sean requeridos por una disposición legal o reglamentaria y formulados por los responsables de gobierno de la entidad. En particular, y sin perjuicio de lo que requieran disposiciones específicas que sean aplicables, será de aplicación al informe de gestión que acompañe a las cuentas anuales auditadas en sociedades de capital, de acuerdo con el artículo 268 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

No obstante, podrá aplicarse de forma voluntaria en aquellas situaciones excepcionales en las que exista otra información formulada por los responsables de gobierno de la entidad que acompañe a las cuentas anuales por necesidades de índole mercantil o económico-financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales. En tal caso, el auditor deberá aplicar la norma en su integridad, debiendo documentar en los papeles de trabajo las razones que justifican su aplicación, así como los procedimientos aplicados de conformidad con esta Norma.

b.- Lo dispuesto en esta norma referente a los supuestos en que la “otra información” se obtenga por el auditor con posterioridad a la fecha de emisión del informe de auditoría no resulta de aplicación en España. En los supuestos en que dicha “otra información” exigida legal o reglamentariamente no se haya obtenido a la fecha de emisión del informe de auditoría, deberá indicarse la oportuna mención a esta omisión en la sección correspondiente del informe de auditoría, sin perjuicio de los efectos que esta circunstancia pudiera tener en la opinión de auditoría de las cuentas anuales de conformidad con lo establecido en las NIA-ES.

c.- En relación con el alcance de los requerimientos respecto de la “otra información”, debe tenerse en cuenta que, con carácter general, consistirá en evaluar e informar sobre la concordancia de la “otra información” con las cuentas anuales, de conformidad con lo establecido en esta NIA. Sin embargo, en relación con el informe de gestión, pueden existir tres niveles de alcance en la revisión del auditor, en aplicación de los alcances específicos y excepciones previstos en la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) y su desarrollo:

i) - Un nivel general que consiste en evaluar e informar sobre la concordancia de la “otra información” con las cuentas anuales, en línea con lo dispuesto en la norma internacional de auditoría.

ii) - Un nivel adicional a lo previsto en el inciso i) anterior, consistente en evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión es conforme a la normativa que, en su caso, resulta de aplicación, de acuerdo con lo exigido en la LAC.

iii) - Un nivel específico más reducido que el previsto en el inciso i) anterior, aplicable, de conformidad con lo establecido en la LAC, a determinadas informaciones integrantes del informe de gestión, por ejemplo, el estado de información no financiera o diversa información recogida en el informe anual de gobierno corporativo de sociedades cotizadas, que consiste en comprobar únicamente que la citada información se ha facilitado en los términos previstos por la normativa vigente y, en caso contrario, informar sobre ello.

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor con respecto a otra información, tanto financiera como no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente), incluida en el informe anual de una entidad. El informe anual de una entidad puede consistir en un solo documento o en un conjunto de documentos que tienen el mismo propósito.
2. Esta NIA está redactada en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por un auditor independiente. En consecuencia, los objetivos del auditor en esta NIA se deben interpretar en el contexto de los objetivos globales del auditor enumerados en el apartado 11 de la NIA 200⁶⁸. Los requerimientos de las NIA están diseñados para permitir al auditor alcanzar los objetivos especificados en las NIA y, en

⁶⁸ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

consecuencia, los objetivos globales del auditor. La opinión del auditor sobre los estados financieros no cubre la otra información, y esta NIA no requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más allá de la que se requiere para formarse una opinión sobre los estados financieros.

3. Esta NIA requiere que el auditor lea y considere la otra información porque la existencia de una incongruencia material entre otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría puede indicar que existe una incorrección material en los estados financieros o en la otra información, lo que puede menoscabar la credibilidad tanto de los estados financieros como del informe de auditoría correspondiente. Esas incorrecciones materiales también pueden influir de manera inadecuada en las decisiones económicas de los usuarios para quienes se prepara el informe de auditoría.
4. Esta NIA también puede ayudar al auditor en el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables⁶⁹ (*frase suprimida*).

A efectos de su adecuada interpretación y aplicación en España, se considerarán requerimientos de independencia y ética aplicables los establecidos en el artículo 2.3, la sección 2ª del capítulo III (Título I) y la sección 3ª del capítulo IV de la LAC (Título I) y en su normativa de desarrollo.

5. La otra información puede incluir cantidades u otros elementos que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de las cantidades u otras partidas que figuran en los estados financieros y de otras cantidades u otros elementos sobre los que el auditor ha obtenido conocimiento en el transcurso de la auditoría. La otra información también puede incluir otras cuestiones.
6. Las responsabilidades del auditor en relación con otra información (distinta de las correspondientes responsabilidades de informar) son aplicables con independencia de si el auditor obtiene la otra información antes o después de la fecha del informe de auditoría.

En relación con la obtención de la “otra información” después de la fecha del informe de auditoría, véase lo indicado en la letra b) de la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

7. Esta NIA no se aplica a:
 - (a) anuncios preliminares de información financiera o
 - (b) documentos de ofertas de valores, incluidos los folletos.
8. Las responsabilidades del auditor según esta NIA no constituyen un encargo que proporciona un grado de seguridad sobre otra información ni imponen al auditor la obligación de obtener un grado de seguridad acerca de la otra información.
9. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden imponer al auditor obligaciones adicionales en relación con otra información que quedan fuera del alcance de esta NIA.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2, 8 y 9 de esta Norma, en lo que respecta al informe de gestión deben tenerse en consideración los alcances específicos y excepciones previstos en la LAC y su desarrollo, a los que se refiere la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

Fecha de entrada en vigor

10. *Apartado suprimido.*

Objetivos

⁶⁹ *Nota al pie suprimida*

11. Una vez que ha leído y considerado la otra información, los objetivos del auditor son:
- (a) tener en cuenta si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros;
 - (b) tener en cuenta si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría;
 - (c) responder de manera adecuada cuando el auditor detecta que parece que existan dichas incongruencias materiales o cuando llegue a su conocimiento, de cualquier otro modo, que parece que la otra información contiene una incorrección material e;
 - (d) informar de conformidad con esta NIA.

Adicionalmente a lo establecido en este apartado, en lo que respecta al informe de gestión, deben tenerse en consideración los alcances específicos y excepciones previstos en la LAC y su desarrollo, a los que se refiere la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

Definiciones

12. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) Informe anual: documento o conjunto de documentos, preparado habitualmente con periodicidad anual por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad de conformidad con disposiciones legales, reglamentarias o con la costumbre, cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (u otros interesados similares) información sobre las operaciones de la entidad y sobre sus resultados y su situación financiera tal como se expone en los estados financieros. El informe anual contiene o acompaña a los estados financieros y al informe de auditoría correspondiente y habitualmente incluye información sobre el desarrollo de las actividades de la entidad, sus perspectivas de futuro y sus riesgos e incertidumbres, una declaración del órgano de gobierno de la entidad e informes sobre cuestiones de gobierno. (Ref: Apartados A1–A5)

A los efectos de lo indicado en este apartado, respecto a los documentos que integran el informe anual debe tenerse en cuenta lo indicado en la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma. Con carácter general, el informe anual de las sociedades de capital no cotizadas se considerará que se compone del conjunto formado por las cuentas anuales y el informe de gestión que las acompaña, en cumplimiento del artículo 253 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

Sin perjuicio de lo que pudieran prever o exigir otras disposiciones específicas que resulten de aplicación, en lo que respecta a entidades cotizadas, el artículo 118 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores regula el contenido del informe financiero anual de las entidades emisoras cuyos valores estén admitidos a cotización en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado domiciliado en la Unión Europea, cuando España sea el Estado miembro de origen. De conformidad con dicho artículo, el informe financiero anual de dichas entidades comprenderá las cuentas anuales, el informe de gestión y una declaración de responsabilidad sobre su contenido firmada por los Administradores.

- (b) Incorrección en la otra información: existe una incorrección en la otra información cuando la otra información está incorrectamente expresada o induce a error de algún otro modo (lo que incluye cuando omite u oculta información necesaria para entender adecuadamente una cuestión revelada en la otra información). (Ref: Apartados A6–A7)

En el caso del informe de gestión, adicionalmente a lo establecido en esta definición se considerará incorrección la omisión de la información requerida legalmente, así como las incorrecciones que se detecten en su contenido o presentación.

- (c) Otra información: información financiera o no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente) incluida en el informe anual de una entidad. (Ref: Apartados A8–A10)

A efectos de esta definición véase lo indicado en la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

La referencia a los estados financieros se entenderá realizada a las cuentas anuales, cuentas anuales consolidadas, estados financieros intermedios o un solo estado financiero.

Requerimientos

Obtención de la otra información

13. El auditor: (Ref: Apartados A11–A22)
 - (a) determinará, mediante discusiones con la dirección, el documento o los documentos que comprende el informe anual y el modo y momento en que la entidad prevé publicarlos;
 - (b) dispondrá lo necesario con la dirección para obtener oportunamente y, si fuera posible, antes de la fecha del informe de auditoría, la versión final del documento o documentos que comprende el informe anual; y
 - (c) cuando alguno o todos los documentos indicados en (a) no vayan a estar disponibles hasta después de la fecha del informe de auditoría, solicitará a la dirección manifestaciones escritas de que se le proporcionará la versión final del documento o documentos cuando esté disponible y antes de ser publicada por la entidad, con el fin de que el auditor pueda aplicar los procedimientos requeridos por esta NIA. (Ref: Apartado A22)

En relación con la posibilidad contemplada en las letras b) y c) de este apartado, de que la “otra información” pueda obtenerse después de la fecha de emisión del informe de auditoría, debe tenerse en cuenta que dicho supuesto no resulta de aplicación en España, conforme a lo indicado en la letra b) de la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

Lectura y consideración de la otra información

14. El auditor leerá la otra información y, al hacerlo: (Ref: Apartados A23–A24)
 - (a) considerará si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros. Como base de esta consideración y para evaluar su congruencia, el auditor comparará cantidades u otros elementos seleccionados de la otra información (que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros) con esas cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros; y (Ref: Apartados A25–A29)
 - (b) considerará si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría, en el contexto de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones que se han alcanzado en la auditoría. (Ref: Apartados A30–A36)
15. Al leer y considerar la otra información de conformidad con el apartado 14, el auditor se mantendrá atento a la presencia de indicios de que parecen existir incorrecciones materiales en la otra información que no está

relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría. (Ref: Apartados A24, A37–A38)

En lo que respecta al informe de gestión, adicionalmente a lo establecido en los apartados 14 y 15, deberán aplicarse los procedimientos que sean precisos, a partir del conocimiento y comprensión de la entidad y su entorno y de la evidencia obtenidos durante la auditoría, al objeto de detectar las posibles incorrecciones materiales en su contenido y presentación, de conformidad con los alcances y excepciones previstos en la LAC a los que se refiere la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

A estos efectos, el auditor leerá el informe de gestión, contrastará los requerimientos sobre contenido y presentación del mismo previstos en la normativa aplicable a la entidad y considerará la existencia, en su caso, de incorrecciones materiales al respecto.

Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información

16. Si el auditor detecta que parece que existe una incongruencia material (o llega a su conocimiento que parece que existe una incorrección material en la otra información), discutirá la cuestión con la dirección y, si es necesario, aplicará otros procedimientos para concluir si: (Ref: Apartados A39–A43)
- (a) existe una incorrección material en la otra información;
 - (b) existe una incorrección material en los estados financieros;
 - (c) el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno.

En lo que respecta a la consideración de la existencia de una incorrección material en el informe de gestión en referencia a contenido y presentación, deben tenerse en consideración igualmente los criterios contenidos en el apartado A7 en relación con el concepto de materialidad.

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información

17. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información, solicitará a la dirección que corrija la otra información. Si la dirección:
- (a) acepta hacerlo, el auditor determinará que la corrección se ha realizado; o
 - (b) rehúsa hacerlo, el auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la cuestión y solicitará que se realice la corrección.
18. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida antes de la fecha del informe de auditoría, y la otra información no es corregida después de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor adoptará todas las medidas adecuadas, incluido: (Ref: Apartado A44)
- (a) la consideración de las implicaciones para el informe de auditoría y comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del modo en que el auditor prevé tratar la incorrección material en el informe de auditoría (véase el apartado 22(e)(ii)); o (Ref: Apartado A45)
 - (b) la renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. (Ref: Apartados A46–A47)

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22.2 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

19. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría:
- (a) si se corrige la otra información, aplicará los procedimientos necesarios en función de las circunstancias; o (Ref: Apartado A48)
 - (b) si la otra información no es corregida después de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor adoptará todas las medidas adecuadas teniendo en cuenta sus derechos y obligaciones legales, para intentar que se llame la atención de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría sobre la incorrección material no corregida. (Ref: Apartados A49–A50)

En relación con la posibilidad contemplada en este apartado, de que la “otra información” pueda obtenerse después de la fecha de emisión del informe de auditoría, debe tenerse en cuenta que dicho supuesto no resulta de aplicación en España, conforme a lo indicado en la letra b) de la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno

20. Si, como resultado de la aplicación de los procedimientos de los apartados 14–15, el auditor concluye que existe una incorrección material en los estados financieros o que debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno, el auditor responderá de manera adecuada de conformidad con las otras NIA. (Ref: Apartado A51)

Informe

21. El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Otra información”, u otro título adecuado, cuando, en la fecha del informe de auditoría:
- (a) en el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad cotizada, el auditor haya obtenido, o espere obtener, la otra información; o
 - (b) en el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada, el auditor haya obtenido toda o parte de la otra información. (Ref: Apartado A52)

Cuando la otra información consista exclusivamente en un único documento, el título de la sección especificará la denominación del mismo, por ejemplo “Otra información: Informe de gestión”.

En relación con la posibilidad contemplada en este apartado, de que la “otra información” pueda obtenerse, toda o parte, después de la fecha de emisión del informe de auditoría, debe tenerse en cuenta que dicho supuesto no resulta de aplicación en España, conforme a lo indicado en la letra b) de la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

22. Cuando el informe de auditoría deba incluir la sección “Otra información” de conformidad con el apartado 21, dicha sección incluirá: (Ref: Apartado A53)
- (a) una declaración de que la dirección es responsable de la otra información;
 - (b) la identificación de:
 - (i) en su caso, otra información obtenida por el auditor antes de la fecha del informe de auditoría; y

Se incluirá, siempre que su denominación o título no sea suficientemente explicativo, una descripción sucinta del estado o documento de que se trate.

- (ii) en el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad cotizada, otra información, en su caso, que se espera obtener después de la fecha del informe de auditoría;

En relación con la posibilidad contemplada en este apartado, de que la “otra información” pueda obtenerse después de la fecha de emisión del informe de auditoría, debe tenerse en cuenta que dicho supuesto no resulta de aplicación en España, conforme a lo indicado en la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

- (c) una declaración de que la opinión del auditor no cubre la otra información y, en consecuencia, de que el auditor no expresa (o no expresará) ninguna opinión ni ninguna otra forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta;
- (d) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a la lectura, consideración e información sobre otra información según se requiere en esta NIA; y
- (e) cuando se haya obtenido otra información antes de la fecha del informe de auditoría:
 - (i) una declaración de que el auditor no tiene nada de lo que informar al respecto; o
 - (ii) si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en la otra información que no ha sido corregida, una declaración que describa la incorrección material no corregida en la otra información.

En lo que respecta al informe de gestión, en la aplicación de lo establecido en las letras c), d) y e) deben tenerse en consideración los alcances de los requerimientos a los que se refieren la primera nota aclaratoria al apartado de alcance y a las notas aclaratorias a los apartados 12 a 15 de esta Norma.

23. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o desfavorable (adversa) de conformidad con la NIA 705 (Revisada)⁷⁰, el auditor considerará las implicaciones de la cuestión que originó la opinión modificada en la declaración requerida en el apartado 22(e). (Ref: Apartados A54–A58)

Informe prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

24. *Apartado suprimido.*

Documentación

25. Al cumplir los requerimientos de la NIA 230⁷¹ según se aplica a la presente NIA, el auditor incluirá en la documentación de auditoría:
- (a) la documentación de los procedimientos aplicados de conformidad con esta NIA; y
 - (b) la versión final de la otra información sobre la que el auditor realizó el trabajo que requiere esta NIA.

En lo que respecta al informe de gestión, adicionalmente a lo establecido en este apartado, deberá incluirse la documentación correspondiente a los procedimientos aplicados a efectos del cumplimiento de los alcances específicos y excepciones previstos en la ley de auditoría en vigor y su desarrollo, de acuerdo con lo previsto en la primera nota aclaratoria al apartado de alcance y en las notas aclaratorias a los apartados 12 a 15 de esta norma.

⁷⁰ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

⁷¹ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definiciones

Informe anual (Ref: Apartado 12(a))

Véanse notas aclaratorias al apartado de alcance y al apartado 12 de esta Norma.

- A1. Es posible que las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre definan, para las entidades de una jurisdicción concreta, el contenido del informe anual y el título que se le ha de dar; sin embargo, el nombre y el contenido pueden variar de una jurisdicción a otra.
- A2. El informe anual se prepara habitualmente con periodicidad anual. Sin embargo, cuando los estados financieros sometidos a auditoría se preparan con una periodicidad inferior o superior al año, también se puede preparar un informe anual que cubra el mismo periodo que los estados financieros.

A título de ejemplo, y sin perjuicio de lo que se pudiera exigir por la normativa específica que fuera aplicable, en relación con el informe de gestión, el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores regula en su artículo 119 el contenido del informe financiero semestral de las entidades emisoras cuyos valores estén admitidos a cotización en un mercado secundario oficial o en otro mercado regulado domiciliado en la Unión Europea, cuando España sea el Estado miembro de origen. De conformidad con dicho artículo, el informe financiero semestral de dichas entidades comprenderá las cuentas anuales resumidas, un informe de gestión intermedio y las declaraciones de responsabilidad sobre su contenido.

- A3. En algunos casos, es posible que el informe anual de la entidad sea un único documento y se denomine "Informe anual" o tenga algún otro título. En otros casos, las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre pueden obligar a la entidad a proporcionar a los propietarios (o a otros interesados similares) información sobre las operaciones de la entidad y sobre sus resultados y su situación financieros como se exponen en los estados financieros (es decir, un informe anual), mediante un único documento o a través de dos o más documentos separados que, en conjunto, tienen el mismo propósito. Por ejemplo, dependiendo de las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre de una determinada jurisdicción, uno o varios de los siguientes documentos pueden formar parte del informe anual:
- Informe de gestión, comentario de la dirección, o informes de revisión de la explotación y financiera o similares realizados por los responsables del gobierno de la entidad (por ejemplo, un informe de los administradores).
 - Declaración del presidente.
 - Informe de gobierno corporativo.

De conformidad con el artículo 538 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, las sociedades que hayan emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea incluirán en el informe de gestión, en una sección separada, el informe de gobierno corporativo.

- Informes de control interno y de valoración de riesgos.

Véase nota aclaratoria del apartado 12 a) de esta Norma.

- A4. El informe anual se puede poner a disposición de los usuarios en formato papel o de modo electrónico, lo que incluye la página web de la entidad. Un documento (o un conjunto de documentos) puede cumplir la definición de informe anual, independientemente del modo en que se pone a disposición de los usuarios.
- A5. El informe anual difiere por su naturaleza, finalidad y contenido de otros informes, tales como un informe preparado para satisfacer las necesidades de información de un determinado grupo de interés o un informe preparado para cumplir un objetivo de información concreto de un regulador (incluso cuando se requiere que tal informe esté a disposición del público). Ejemplos de informes que, cuando se emiten como documentos independientes, no forman parte habitualmente del conjunto de documentos que comprende un informe anual (sujeto a las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre) y que, en consecuencia, no se consideran otra información dentro del alcance de esta NIA son:
- Informes sectoriales o para el regulador (por ejemplo, informes sobre la adecuación del capital), como los que es posible que se preparen en el sector bancario, asegurador o de fondos de pensiones.
 - Informes de responsabilidad social corporativa.
 - Informes de sostenibilidad.
 - Informes de diversidad e igualdad de oportunidades.
 - Informes de responsabilidad por productos.
 - Informes de prácticas laborales y de condiciones de trabajo.
 - Informes de derechos humanos.

Incorrección material en la otra información (Ref: Apartado 12(b))

- A6. Cuando se revela una cuestión concreta en la otra información, es posible que la otra información omita u oculte información necesaria para entender adecuadamente dicha cuestión. Por ejemplo, si la otra información pretende tratar los indicadores clave de resultados utilizados por la dirección, la omisión de un indicador clave de resultados utilizado por la dirección podría ser un indicio de que la otra información induce a error.
- A7. Es posible que el concepto de materialidad sea objeto de discusión en un marco aplicable a la otra información y, en ese caso, dicho marco puede servir de marco de referencia para el auditor al enjuiciar la materialidad según esta NIA. Sin embargo, en muchos casos puede no existir un marco que incluya una discusión del concepto de materialidad aplicado a la otra información. En tales circunstancias, las siguientes características proporcionan al auditor un marco de referencia en la determinación de si es material o no una incorrección en la otra información:
- La materialidad se considera en el contexto de las necesidades comunes de información de los usuarios en su conjunto. Se espera que los usuarios de la otra información sean los mismos que los usuarios de los estados financieros ya que se puede esperar que tales usuarios lean y consideren la otra información para situar los estados financieros en su contexto.
 - Los juicios acerca de la materialidad se aplican teniendo en cuenta las circunstancias concretas de la incorrección, considerando si el efecto de la incorrección no corregida podría influir en los usuarios. No todas las incorrecciones influirán en las decisiones económicas de los usuarios.

- Los juicios acerca de la materialidad implican consideraciones tanto cualitativas como cuantitativas. Por consiguiente, esos juicios pueden tener en cuenta la naturaleza o la magnitud de los elementos de los que trata la otra información en el contexto del informe anual de la entidad.

Otra información (Ref: Apartado 12(c))

En relación con los documentos que pueden considerarse “otra información” en España, véase la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

- A8. El anexo 1 contiene ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en la otra información.
- A9. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede requerir que se revele información concreta pero permitir que se sitúe fuera de los estados financieros⁷². Puesto que esas revelaciones de información son requeridas por el marco de información financiera aplicable, forman parte de los estados financieros. Por consiguiente, no constituyen otra información a los efectos de esta NIA.
- A10. Las etiquetas XBRL (eXtensible Business Reporting Language) no constituyen otra información según se define en esta NIA.

Obtención de la otra información (Ref: Apartado 13)

Véanse notas aclaratorias al apartado de alcance y al apartado 13 de esta Norma.

- A11. La determinación del documento o documentos que constituyen el informe anual es a menudo evidente sobre la base de las disposiciones legales, reglamentarias o de la costumbre. En muchos casos, es posible que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad tengan por costumbre publicar un conjunto de documentos que constituyen el informe anual, o se hayan comprometido a hacerlo. Sin embargo, en algunos casos puede no estar claro qué documento o documentos constituyen el informe anual. En esos casos, el momento de realización y el propósito de los documentos (y las personas a quienes se destinan) son cuestiones que pueden ser relevantes para el auditor en su determinación del documento o documentos que constituyen el informe anual.
- A12. Cuando el informe anual se traduce a otros idiomas en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias (como puede ocurrir cuando una jurisdicción tiene más de un idioma oficial) o cuando se preparan múltiples "informes anuales" de conformidad con diferentes legislaciones (por ejemplo, cuando una entidad cotiza en más de una jurisdicción), es posible que se deba tener en cuenta si uno o más de los "informes anuales" forman parte de la otra información. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias proporcionen orientaciones adicionales al respecto.
- A13. La dirección o los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la preparación del informe anual. El auditor puede comunicarse con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad acerca de:
- Sus expectativas en relación con la obtención de la versión final del informe anual (incluido el conjunto de documentos que lo comprenden), de manera oportuna, antes de la fecha del informe de auditoría, de modo que pueda aplicar los procedimientos establecidos en esta NIA antes de la fecha de este o, si no es posible, tan pronto como sea posible y, en cualquier caso, antes de que la entidad publique dicha información.

⁷² Por ejemplo, la NIIF 7, *Instrumentos financieros: Información a revelar* permite que determinada información a revelar requerida por las NIIF figure bien en los estados financieros o se incorpore mediante una referencia cruzada de los estados financieros a algún otro estado, tal como un informe de gestión o un informe de riesgos, que esté a disposición de los usuarios de los estados financieros, en los mismos términos y simultáneamente.

- Las posibles implicaciones cuando se obtenga la otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- A14. Las comunicaciones que se mencionan en el apartado A13 pueden ser especialmente adecuadas, por ejemplo:
- En un encargo de auditoría inicial.
 - Cuando se haya producido un cambio de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.
 - Cuando se espere obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- A15. Cuando sea necesario que los responsables del gobierno de la entidad aprueben la otra información antes de su publicación por la entidad, la versión final de dicha otra información es la que haya sido aprobada por los responsables del gobierno de la entidad para su publicación.
- A16. En algunos casos, es posible que el informe anual de la entidad sea un único documento que se deba publicar, de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias o con la práctica de información de la entidad, poco después del cierre del ejercicio de tal forma que esté disponible para el auditor antes de la fecha del informe de auditoría. En otros casos, puede ocurrir que dicho documento no se tenga que publicar hasta un momento posterior, o cuando lo decida la entidad. También puede haber circunstancias en las que el informe anual de la entidad sea un conjunto de documentos, cada uno de los cuales esté sujeto a diferentes requerimientos o prácticas de información de la entidad con respecto al momento de su publicación.
- A17. Puede haber circunstancias en las que, a la fecha del informe de auditoría, la entidad esté considerando desarrollar un documento que es posible que vaya a formar parte del informe anual de la entidad (por ejemplo, un informe voluntario para los interesados) pero la dirección no puede confirmar al auditor el propósito o el momento de realización de dicho documento. Si el auditor no puede asegurarse del propósito o del momento de realización de dicho documento, no se considera otra información a los efectos de esta NIA.
- A18. La obtención de la otra información de manera oportuna antes de la fecha del informe de auditoría permite que se realice cualquier modificación que se considere necesaria de los estados financieros, del informe de auditoría o de la otra información antes de su publicación. La carta de encargo⁷³ puede hacer referencia a un acuerdo con la dirección de poner a disposición del auditor la otra información de manera oportuna y, a ser posible, antes de la fecha del informe de auditoría.
- A19. Cuando la otra información sólo se ponga a disposición de los usuarios a través de la página web de la entidad, la versión de la otra información obtenida de la entidad, y no la que figure en la página web de la entidad, es el documento pertinente al que el auditor aplicaría los procedimientos de conformidad con esta NIA. Esta NIA no impone al auditor ninguna responsabilidad de buscar otra información, incluida otra información que pueda figurar en la página web de la entidad, ni de aplicar ningún procedimiento para confirmar que otra información se muestra de manera adecuada en la página web o que ha sido transmitida o mostrada electrónicamente de manera adecuada.
- A20. Nada impide que el auditor ponga fecha o emita su informe de auditoría si no ha obtenido toda o parte de la otra información.
- A21. Cuando la otra información se obtenga después de la fecha del informe de auditoría, no se requiere que el auditor actualice los procedimientos aplicados de conformidad con los apartados 6 y 7 de la NIA 560⁷⁴.
- A22. La NIA 580⁷⁵ establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre el uso de manifestaciones escritas. La manifestación escrita que se debe solicitar según el apartado 13(c) en relación con otra información que

⁷³ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado A23.

⁷⁴ NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*.

sólo estará disponible después de la fecha del informe de auditoría tiene como finalidad dar apoyo a la capacidad del auditor de terminar los procedimientos requeridos por esta NIA con respecto a dicha información. Además, el auditor puede considerar útil solicitar otras manifestaciones escritas, por ejemplo, de que:

- la dirección ha informado al auditor de todos los documentos que tiene previsto publicar que puedan contener otra información;
- los estados financieros y cualquier otra información obtenida por el auditor antes de la fecha de su informe son congruentes entre sí, y la otra información no contiene ninguna incorrección material; y
- con respecto a la otra información que no haya sido obtenida por el auditor antes de la fecha de su informe, que la dirección tiene previsto preparar y publicar esa otra información y la fecha de publicación prevista.

Lectura y consideración de la otra información (Ref: Apartados 14-15)

Véase nota aclaratoria a los apartados 14 y 15 de esta Norma.

A23. De conformidad con la NIA 200⁷⁶, el auditor debe planificar y ejecutar la auditoría con escepticismo profesional. Mantener el escepticismo profesional durante la lectura y la consideración de la otra información incluye, por ejemplo, reconocer que la dirección puede ser excesivamente optimista en cuanto al éxito de sus planes y prestar especial atención a información que pueda ser incongruente con:

- (a) los estados financieros; o
- (b) el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.

A24. De conformidad con la NIA 220⁷⁷, el socio del encargo debe responsabilizarse de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. En el contexto de esta NIA, los factores que se pueden tener en cuenta para determinar los miembros del equipo del encargo que tratarán los requerimientos de los apartados 14–15, incluyen:

- La experiencia de los miembros del equipo del encargo.
- Si los miembros del equipo del encargo a los que se asignarán las tareas tienen el conocimiento requerido obtenido en la auditoría para identificar las incongruencias entre la otra información y ese conocimiento.
- El grado de juicio necesario para satisfacer los requerimientos de los apartados 14–15. Por ejemplo, la aplicación de procedimientos para evaluar la congruencia de cantidades en la otra información que deben coincidir con cantidades en los estados financieros puede ser realizada por miembros del equipo del encargo con menos experiencia.
- Si, en el caso de la auditoría de un grupo, es necesario indagar ante el auditor de un componente al tratar la otra información relacionada con ese componente.

⁷⁵ NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

⁷⁶ NIA 200, apartado 15.

⁷⁷ NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 15(a).

La referencia a las normas profesionales se entenderá realizada a las establecidas en el artículo 2 de la LAC y su normativa de desarrollo.

Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros (Ref: Apartado 14(a))

Véase nota aclaratoria a los apartados 14 y 15 de esta Norma.

A25. La otra información puede incluir cantidades u otros elementos que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de otras cantidades u otras partidas en los estados financieros. Algunos ejemplos de esas cantidades u otros elementos son:

- Tablas, cuadros o gráficos que contienen extractos de los estados financieros.
- Información revelada que proporciona un mayor grado de detalle acerca de un saldo o cuenta mostrados en los estados financieros, tales como, "De los ingresos de 20X1, XXX millones fueron generados por el producto X e YYY millones por el producto Y."
- Descripciones de los resultados, tales como, "Los gastos totales de Investigación y Desarrollo fueron de XXX en 20X1."

A26. Para evaluar la congruencia de las cantidades u otros elementos seleccionados, no es necesario que el auditor compare todas las cantidades u otros elementos de la otra información que deberían ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de otras cantidades u otras partidas de los estados financieros con las mismas cantidades u otras partidas de los estados financieros.

A27. La selección de las cantidades u otros elementos que se van a comparar es una cuestión de juicio profesional. Son factores relevantes para este juicio:

- La significatividad de la cantidad u otro elemento en el contexto en el que se presenta, que puede afectar a la importancia que los usuarios otorgarían a la cantidad u otro elemento (por ejemplo, un ratio o cantidad clave).
- Si es cuantitativo, la dimensión relativa de la cantidad comparada con cuentas o partidas de los estados financieros o de la otra información con la que están relacionados.
- La sensibilidad de la cantidad u otro elemento concreto en la otra información, por ejemplo, pagos basados en acciones para la alta dirección.

A28. La determinación de la naturaleza y extensión de los procedimientos para cumplir el requerimiento del apartado 14(a) es una cuestión de juicio profesional, teniendo en cuenta que las responsabilidades del auditor según esta NIA no constituyen un encargo de que proporcione un grado de seguridad sobre otra información ni imponen una obligación de obtener seguridad alguna acerca de la otra información. Algunos ejemplos de dichos procedimientos son:

- En el caso de información que se pretende que sea igual que la información en los estados financieros, comparar la información con los estados financieros.
- En el caso de información que se pretende que transmita el mismo significado que información revelada en los estados financieros, comparar las palabras utilizadas y considerar la significatividad de las diferencias en la redacción y si esas diferencias transmiten distintos significados.

- Obtener de la dirección una conciliación entre la cantidad que figura en la otra información y los estados financieros y:
 - comparar las partidas de conciliación con los estados financieros y con la otra información; y
 - comprobar la exactitud aritmética de la conciliación.

A29. Evaluar la congruencia de las cantidades u otros elementos seleccionados en la otra información con los estados financieros comprende, cuando sea aplicable teniendo en cuenta la naturaleza de la otra información, su modo de presentación comparado con el de los estados financieros.

Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (Ref: Apartado 14(b))

Véase nota aclaratoria a los apartados 14 y 15 de esta Norma.

A30. La otra información puede comprender cantidades u otros elementos relacionados con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (distintos de los que se mencionan en el apartado 14(a)). Algunos ejemplos de esas cantidades o elementos son:

- Información revelada sobre el número de unidades producidas, o un cuadro en el que se resume dicha producción por zona geográfica.
- Una declaración de que "La compañía ha lanzado los productos X e Y a lo largo del ejercicio".
- Un resumen de la localización de las principales operaciones de la entidad, como "el principal centro de operaciones de la entidad es el país X, y también opera en los países Y y Z".

A31. El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría incluye el conocimiento de la entidad y de su entorno, obtenido de conformidad con la NIA 315 (Revisada)⁷⁸. La NIA 315 (Revisada) establece el conocimiento que debe obtener el auditor, que incluye cuestiones como el conocimiento de:

- (a) los factores sectoriales y normativos relevantes, así como otros factores externos;
- (b) la naturaleza de la entidad;
- (c) la selección y aplicación de políticas contables por la entidad;
- (d) los objetivos y estrategias de la entidad;
- (e) la medición y revisión del resultado financiero de la entidad; y
- (f) el control interno de la entidad.

A32. El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría también puede incluir cuestiones de naturaleza prospectiva. Entre esas cuestiones pueden estar, por ejemplo, perspectivas de negocio y flujos de efectivo futuros que el auditor tuvo en cuenta al evaluar las hipótesis utilizadas por la dirección en la realización de pruebas sobre el deterioro de activos inmateriales como el fondo de comercio, o al valorar la evaluación realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

⁷⁸ NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno* apartados 11-12.

- A33. Al considerar si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría, el auditor se puede centrar en aquellas cuestiones de la otra información que tienen la importancia suficiente para que una incorrección en la otra información en relación con dicha cuestión pudiera ser material.
- A34. En relación con muchas cuestiones en la otra información, el recuerdo que tenga el auditor de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas puede ser suficiente para permitirle considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría. Cuanta más experiencia tenga y cuanto más familiarizado esté con los aspectos clave de la auditoría, mayor será la probabilidad de que el recuerdo que tiene el auditor de las cuestiones significativas sea suficiente. Por ejemplo, es posible que el auditor pueda detectar si existe una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por él en la auditoría a partir de su recuerdo de las discusiones mantenidas con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad o de los hallazgos resultantes de los procedimientos aplicados durante la realización de la auditoría, como la lectura y consideración de las actas del consejo, sin que sea necesario adoptar medidas adicionales.
- A35. El auditor puede determinar que remitirse a la documentación de auditoría pertinente o indagar ante los miembros del equipo del encargo o los auditores de los componentes que correspondan es adecuado como base para determinar si existe una incongruencia material. Por ejemplo:
- Cuando la otra información describa el abandono previsto de una de las principales líneas de producto y, a pesar de que el auditor tenga conocimiento de dicho abandono previsto, puede indagar ante el miembro del equipo del encargo que aplicó los procedimientos de auditoría en dicha área para fundamentar la consideración del auditor de si existe o no una incongruencia material con el conocimiento obtenido por él durante la realización de la auditoría.
 - Cuando la otra información describa detalles importantes de una demanda judicial tratada en la auditoría, pero el auditor no los puede recordar adecuadamente, es posible que tenga que remitirse a la documentación de auditoría en la que se resumen esos detalles para apoyar su recuerdo.
- A36. Remitirse a la documentación de auditoría pertinente o indagar ante los miembros del equipo del encargo o los auditores de los componentes que correspondan y, en tal caso, el grado en que debe hacerlo es una cuestión de juicio profesional del auditor. Sin embargo, puede que no sea necesario que el auditor se remita a la documentación de auditoría pertinente o indague ante los miembros del equipo del encargo o los auditores de los componentes que correspondan, en relación con alguna cuestión incluida en la otra información.

Mantenerse atento a la presencia de otros indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información (Ref: Apartado 15)

- A37. Otra información puede incluir discusiones de cuestiones no relacionadas con los estados financieros y también puede ir más allá que el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría. Por ejemplo, la otra información puede incluir declaraciones sobre las emisiones de gases de efecto invernadero de la entidad.
- A38. Mantenerse atento a la presencia de indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información no relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría puede facilitar al auditor el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (*frase suprimida*).⁷⁹ Mantenerse atento a la presencia de otros indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información podría dar lugar a que el auditor identificara cuestiones como:
- diferencias entre la otra información y el conocimiento general, aparte del conocimiento obtenido en la auditoría, del miembro del equipo del encargo que lee y considera la otra información que lleven al auditor a pensar que parece que existe una incorrección material en la otra información; o

⁷⁹ Nota al pie suprimida.

- una incongruencia interna en la otra información que lleve al auditor a pensar que parece existir una incorrección material en la otra información.

En relación con los requerimientos de ética, véase nota aclaratoria al apartado 4 de esta Norma.

Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en la otra información (Ref: Apartado 16)

- A39. La discusión del auditor con la dirección sobre una incongruencia material (o cuando parece que existe una incorrección material en la otra información) puede incluir solicitar a la dirección que sustente sus declaraciones en la otra información. Basándose en la información o en las explicaciones adicionales de la dirección, el auditor puede quedar convencido de que no existe una incorrección material en la otra información. Por ejemplo, es posible que las explicaciones de la dirección proporcionen una base razonable y suficiente para diferencias de juicio válidas.
- A40. Por el contrario, la discusión con la dirección puede proporcionar más información que soporte la conclusión del auditor de que existe una incorrección material en la otra información.
- A41. Al auditor le puede resultar más difícil cuestionar a la dirección en cuestiones de juicio que en cuestiones de hecho. Sin embargo, puede haber circunstancias en las que el auditor concluya que la otra información contiene afirmaciones que no son congruentes con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por él en la auditoría. Dichas circunstancias pueden originar dudas acerca de la otra información, de los estados financieros o del conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.
- A42. Puesto que hay una amplia gama de posibles incorrecciones materiales en la otra información, la naturaleza y la extensión de otros procedimientos que puede aplicar el auditor para concluir si existe una incorrección material en la otra información son cuestiones de juicio profesional del auditor según las circunstancias.
- A43. Cuando una cuestión no está relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría, es posible que el auditor no pueda evaluar del todo las respuestas de la dirección a sus indagaciones. No obstante, basándose en la información o explicaciones adicionales de la dirección o como resultado de cambios efectuados por la dirección en la otra información, el auditor puede quedar convencido de que ya no existe una incongruencia material o una incorrección material en la otra información. Cuando el auditor no pueda concluir que ya no existe una incongruencia material o una incorrección material en la otra información, puede solicitar a la dirección que consulte a un tercero cualificado (por ejemplo, a un experto de la dirección o a un asesor jurídico). En determinados casos, después de tener en cuenta las respuestas a las consultas de la dirección, es posible que el auditor no pueda concluir si existe o no una incorrección material en la otra información. El auditor puede entonces tomar una o más de las siguientes medidas:
- obtener asesoramiento de su asesor jurídico;
 - considerar las implicaciones para el informe de auditoría, por ejemplo, si debe describir las circunstancias cuando la dirección impone una limitación; o
 - la renuncia a la auditoría si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables 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 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información obtenida antes de la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 18)

A44. Las medidas que tome el auditor si la otra información no se corrige después de comunicar con los responsables del gobierno de la entidad son una cuestión de juicio profesional. El auditor puede tener en cuenta si el fundamento de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad para no realizar la corrección plantea dudas acerca de la integridad u honestidad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, cuando el auditor tiene sospechas de que exista intención de inducir a error. El auditor también puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico. En algunos casos, es posible que las disposiciones legales, reglamentarias u otras normas profesionales obliguen al auditor a comunicar la cuestión a un regulador o al organismo profesional pertinente.

Implicaciones para el informe (Ref: Apartado 18(a))

A45. En circunstancias poco frecuentes, puede ser adecuada una denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros cuando la negativa ante la solicitud de corregir la incorrección material en la otra información puede generar tantas dudas sobre la integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad como para poner en tela de juicio la fiabilidad de la evidencia de auditoría en general.

Renuncia al encargo (Ref: Apartado 18(b))

A46. Renunciar al encargo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias así lo permiten, puede ser adecuado cuando las circunstancias en las que se produce la negativa ante la solicitud de corregir la incorrección material en la otra información puede generar tantas dudas sobre la integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad como para poner en tela de juicio la fiabilidad de las manifestaciones obtenidas de ellos durante la realización de la auditoría.

Véase nota aclaratoria al apartado 18. b) de esta Norma.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartado 18(b))

A47. *Apartado suprimido.*

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 19)

En relación con los apartados A48 a A50, sobre la posibilidad contemplada en estos apartados, de que la “otra información” pueda obtenerse después de la fecha de emisión del informe de auditoría, debe tenerse en cuenta que dicho supuesto no resulta de aplicación en España, conforme a lo indicado en la primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

A48. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría, y dicha incorrección material ha sido corregida, los procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias incluyen determinar que la corrección se ha realizado (de conformidad con el apartado 17(a)) y pueden incluir revisar las medidas que ha tomado la dirección para comunicarse con las personas que hubieran recibido la otra información, si ya se había publicado, para informarlas de la modificación.

A49. Si los responsables del gobierno de la entidad rehúsan modificar la otra información, tomar las medidas adecuadas para intentar que la incorrección no corregida se ponga en conocimiento de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría requiere el ejercicio de juicio profesional y puede verse afectado por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables en la jurisdicción. En consecuencia, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico sobre sus derechos y obligaciones.

A50. Cuando permanezca sin corregir una incorrección material en la otra información, las medidas adecuadas que puede tomar el auditor para intentar que la incorrección no corregida se ponga en conocimiento de los

usuarios para los que se prepara el informe de auditoría, cuando lo permiten las disposiciones legales o reglamentarias incluyen, por ejemplo:

- Proporcionar a la dirección un nuevo informe de auditoría o un informe de auditoría corregido, que incluya una sección modificada de conformidad con el apartado 22, y solicitar a la dirección que proporcione dicho informe nuevo o corregido a los usuarios para los que se prepara. Al hacerlo, es posible que el auditor deba tener en cuenta el efecto, en su caso, sobre la fecha del informe nuevo o corregido, considerando los requerimientos de las NIA o de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. El auditor también puede revisar las medidas que ha tomado la dirección para proporcionar el informe de auditoría nuevo o corregido a esos usuarios;
- llamar la atención de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría sobre la incorrección material en la otra información (por ejemplo, tratando la cuestión en una junta general de accionistas);
- comunicarse con un regulador o con el organismo profesional pertinente con respecto a la incorrección material no corregida; o
- considerar las implicaciones para la continuidad del encargo (véase también el apartado A46).

Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno (Ref: Apartado 20)

A51. Al leer y considerar la otra información, puede llegar al conocimiento del auditor nueva información que tenga implicaciones en:

- Su conocimiento de la entidad y de su entorno y, por lo tanto, puede indicar la necesidad de revisar la valoración del riesgo por parte del auditor⁸⁰.
- La responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros⁸¹.
- La responsabilidad que tiene el auditor en relación con los hechos posteriores al cierre⁸².

Informe (Ref: Apartados 21-24)

A52. En el caso de una auditoría de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada, el auditor podría considerar que es adecuado identificar en su informe de auditoría otra información que espera obtener después de la fecha del mismo con el fin de proporcionar mayor transparencia sobre la otra información que es objeto de la responsabilidad del auditor según esta NIA. El auditor puede considerarlo adecuado, por ejemplo, cuando la dirección le puede manifestar que esa otra información se publicará después de la fecha del informe de auditoría.

Véase nota aclaratoria al apartado 22. b) de esta Norma.

Ejemplos de informes (Ref: Apartados 21-22)

A53. En el anexo 2 se incluyen ejemplos de la sección "Otra información" del informe de auditoría.

⁸⁰ NIA 315 (Revisada), apartados 11, 31. y A1.

⁸¹ NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*.

⁸² NIA 560, apartados 10 y 14.

A54. Puede ocurrir que una opinión de auditoría con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) no influya en la declaración requerida por el apartado 22(e) si la cuestión que ha ocasionado la modificación de la opinión del auditor no se incluye o no se trata de ningún otro modo en la otra información y la cuestión no afecta a ninguna parte de la otra información. Por ejemplo, una opinión con salvedades sobre los estados financieros por no revelar la remuneración de los administradores según lo requiere el marco de información financiera aplicable puede no tener ninguna implicación para la información que requiere esta NIA. En otras circunstancias, pueden existir implicaciones para dicha información, como se describe en los apartados A55–A58.

Opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros

A55. En circunstancias en las que el auditor exprese una opinión con salvedades, se puede considerar si en la otra información también existe una incorrección material por la misma cuestión o por una cuestión relacionada con la que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros.

Opinión con salvedades debida a una limitación al alcance

A56. Cuando se produzca una limitación al alcance con respecto a una partida material de los estados financieros, el auditor no habrá obtenido evidencia suficiente y adecuada en relación con dicha cuestión. En dichas circunstancias, es posible que el auditor no pueda concluir sobre si las cantidades u otros elementos de la otra información relacionados con esta cuestión originan una incorrección material en la otra información. En consecuencia, puede resultar necesario que el auditor modifique la declaración que requiere el apartado 22(e) para comunicar la imposibilidad de considerar la descripción de la cuestión realizada por la dirección en la otra información en relación con la que el auditor ha emitido una opinión modificada sobre los estados financieros como se explica en el párrafo de fundamento de la opinión con salvedades. No obstante, el auditor está obligado a informar de cualquier otra incorrección material que haya detectado en la otra información que no haya sido corregida.

Opinión desfavorable (adversa)

A57. Una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros relacionada con un hecho concreto descrito en el párrafo de fundamento de la opinión desfavorable (adversa) no justifica la omisión de la descripción en el informe de auditoría de otras incorrecciones materiales en la otra información detectadas por el auditor de conformidad con el apartado 22(e)(ii). Cuando el auditor haya emitido una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros, es posible que el auditor deba modificar de manera adecuada la declaración requerida por el apartado 22(e) por ejemplo, para indicar que en la otra información también existe una incorrección material por la misma cuestión o por una cuestión relacionada con la que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros.

Denegación (abstención) de opinión

A58. Cuando el auditor exprese una denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros, proporcionar más detalles acerca de la auditoría, así como una sección que trate de la otra información, puede oscurecer la denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros en su conjunto. En consecuencia, en esas circunstancias, como requiere la NIA 705 (Revisada), el informe de auditoría no contiene ninguna sección que trate de los requerimientos de información de la presente NIA.

Lo dispuesto en el apartado A58 no resulta de aplicación en España para la “otra información” que deba presentarse por exigencia legal o reglamentaria acompañando las cuentas anuales y respecto a la cual se exige por la normativa de aplicación un pronunciamiento determinado al auditor de cuentas en su informe de auditoría, en cuyo caso debe mantenerse la sección aún en el supuesto de emisión de informe con opinión denegada. En

particular, en aquellos casos en que la otra información se refiera al informe de gestión y se deniegue la opinión sobre las cuentas anuales, a los efectos previstos en la LAC, deberá mantenerse la sección correspondiente a “otra información” del informe de auditoría, en la que se haga referencia a los motivos de la denegación indicados en el apartado de fundamento de la opinión de auditoría y al consiguiente efecto en la opinión a realizar sobre el informe de gestión en los términos exigidos por la citada normativa.

Véase ejemplo de informe nº 8 con opinión denegada en el anexo 2 de esta Norma.

Informe prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 24)

A59. *Apartado suprimido.*

Ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en la otra información

Véase primera nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma.

A continuación, se enumeran ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en otra información. La siguiente lista no pretende ser exhaustiva.

Cantidades

- Partidas de un resumen de resultados clave, como el resultado neto, el beneficio por acción, los dividendos, las ventas y otros ingresos de explotación, y las compras y gastos de explotación.
- Datos operativos seleccionados, como el beneficio de las operaciones continuadas por áreas principales de operaciones, o las ventas por segmentos geográficos o por línea de producto.
- Partidas especiales, como las ventas de activos, las provisiones para litigios, el deterioro de activos, los ajustes fiscales, las provisiones para reparación medioambiental y los gastos de reestructuración y reorganización.
- Información sobre la liquidez y recursos de capital, como el efectivo, los equivalentes de efectivo y valores negociables; los dividendos y la deuda, el arrendamiento financiero y los intereses minoritarios.
- Inversiones de capital por segmento o por división.
- Cantidades relacionadas con acuerdos de financiación fuera de balance y sus efectos financieros.
- Cantidades relacionadas con garantías, obligaciones contractuales, reclamaciones judiciales o medioambientales y otras contingencias.
- Variables o ratios económicos como el margen bruto, el rendimiento medio del capital invertido, el rendimiento medio del patrimonio neto, el ratio de cobertura de intereses y el ratio de endeudamiento. Algunas de estas cantidades se pueden conciliar con los estados financieros.

Otros elementos

- Explicaciones de estimaciones contables críticas y de las hipótesis relacionadas.
- Identificación de las partes vinculadas y transacciones con las mismas.
- Articulación de las políticas de la entidad o enfoque de la gestión de los riesgos de materias primas, moneda extranjera o tipos de interés, mediante la utilización de contratos de futuros, contratos de permuta (swaps) de tipos de interés u otros instrumentos financieros.
- Descripción de la naturaleza de los acuerdos de financiación fuera de balance.
- Descripción de garantías, indemnizaciones, obligaciones contractuales, litigios u obligaciones medioambientales y otras contingencias, así como las evaluaciones cualitativas realizadas por la dirección de las correspondientes exposiciones de la entidad.

- Descripción de cambios en los requerimientos legales o reglamentarios, como nuevas reglamentaciones fiscales o medioambientales, que han tenido un impacto material en las operaciones de la entidad o en su situación fiscal, o que tendrán un impacto material en las perspectivas económicas futuras de la entidad.
- Evaluaciones cualitativas realizadas por la dirección del impacto en los resultados, en la situación financiera y en los flujos de efectivo de la entidad, de nuevas normas de información financiera que hayan entrado en vigor en el ejercicio o que entrarán en vigor en el próximo ejercicio.
- Descripciones generales del entorno de negocios y perspectivas.
- Resumen de la estrategia.
- Descripción de tendencias en los precios de mercado de materias primas.
- Comparación de la oferta, demanda y normativa entre áreas geográficas.
- Explicación de factores concretos que influyen en la rentabilidad de la entidad en segmentos concretos.

Ejemplos de informes de auditoría en relación con otra información

En relación con los ejemplos de informes de auditoría que figuran en este anexo, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- La NIA, en su versión original, recoge en el anexo unos ejemplos de informes. Sin embargo, estos ejemplos no incluyen todos los aspectos que, de acuerdo con la Ley 22/2015, de 20 de julio de Auditoría de Cuentas (LAC) y con su normativa de desarrollo y el Reglamento (UE) 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (RUE), resultan obligatorios en el informe de auditoría de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.

- En este sentido, se incluyen adicionalmente los ejemplos de informes adaptados a la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España sobre las cuentas anuales y cuentas anuales consolidadas. Por otra parte, de acuerdo a lo indicado en la nota al alcance de esta NIA-ES, figuran como suprimidos los ejemplos que no se adaptan a la normativa española por no ser de aplicación en España las circunstancias del ejemplo planteado.

- Por ello, figuran a doble columna: en la primera, los ejemplos de informe recogidos en la NIA, y, en la segunda, los ejemplos de informe adaptados de acuerdo con la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España.

- A este respecto, debe tenerse en cuenta que los ejemplos de informes de auditoría adaptados que se presentan en este anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dichos informes. No obstante, la terminología de los citados informes deberá adaptarse atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran. En este sentido se advierte que el orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso. El orden del resto de las secciones también debe respetarse, salvo que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios. En estos casos, el auditor deberá dejar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo los motivos de la modificación. Asimismo, también es obligatorio utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.

EJEMPLOS SEGÚN NIA	EJEMPLOS SEGÚN NORMATIVA REGULADORA DE AUDITORIA DE CUENTAS VIGENTE EN ESPAÑA
Ejemplo 1: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información	Ejemplo 1 a): Informe de auditoría de una entidad de interés público cotizada, afecta por la Ley 11/2018, que presenta el estado de la información no financiera en el informe de gestión, con una opinión favorable cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información.
	Ejemplo 1b): Informe de auditoría de cuentas anuales formuladas en modelo normal de una entidad que no es una entidad de interés público, con una opinión favorable cuando el auditor ha obtenido toda la otra

	información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en el informe de gestión.
	Ejemplo 1.c): Informe de auditoría de cuentas anuales abreviadas de una entidad que no es una entidad de interés público, con una opinión favorable, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en la propuesta de aplicación del resultado, antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la propuesta de aplicación del resultado.
Ejemplo 2: Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.	Ejemplo 2: <i>(suprimido)</i>
Ejemplo 3: Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.	Ejemplo 3: <i>(suprimido)</i>
Ejemplo 4: Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría pero espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.	Ejemplo 4: <i>(suprimido)</i>
Ejemplo 5: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.	Ejemplo 5: Informe de auditoría de una entidad que no es de interés público, con una opinión favorable cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en el informe de gestión.
Ejemplo 6: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión con salvedades cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material de los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información.	Ejemplo 6: Informe de auditoría de un grupo formado por una entidad que no es de interés público y sus sociedades dependientes, con una opinión con salvedades cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado, antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material de las

	cuentas anuales consolidadas que afecta en igual medida al informe de gestión consolidado.
Ejemplo 7: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.	Ejemplo 7: Informe de auditoría de un grupo formado por una entidad que no es de interés público y sus sociedades dependientes, con una opinión desfavorable cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión desfavorable sobre las cuentas anuales consolidadas afecta en la misma medida al informe de gestión.
	Ejemplo 8: Denegación de opinión sobre las cuentas anuales de una entidad que no es una entidad de interés público debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales lo cual afecta igualmente al informe de gestión.

NIA	Adaptado a la normativa española
<p>Ejemplo 1 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información.</p>	<p>Ejemplo 1a) – Informe de auditoría de una entidad de interés público cotizada, afecta por la Ley 11/2018, que presenta el estado de la información no financiera en el informe de gestión con una opinión favorable, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información.</p>
<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600¹). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de información financiera con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)². 	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales de una entidad de interés público cotizada, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600¹. • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada)².

- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701³.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la misma.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701³.
- La Sociedad está afecta por la Ley 11/2018 y presenta el estado de información no financiera en el informe de gestión.
- La Sociedad es cotizada por lo que presenta Informe Anual de Gobierno Corporativo (IAGC).
- El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.
- Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son distintos de los responsables de la formulación de las cuentas anuales por cuanto que la entidad cuenta con una comisión de auditoría que, conforme al art. 529 quaterdecies, apartado 4 c), del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, es responsable de supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva.
- Además de la auditoría de las cuentas anuales, el auditor tiene otras responsabilidades de información, de acuerdo con lo exigido por la normativa vigente en relación con las entidades de interés público, como son:
 - Confirmar que la opinión es coherente con el informe adicional para la comisión de auditoría.
 - Indicar la fecha de designación y el periodo total de contratación ininterrumpida incluyendo renovaciones.
 - Incluir la declaración sobre servicios prestados. En este ejemplo, existen servicios, además de la auditoría legal, prestados a la entidad auditada que han de indicarse al no haberse informado de ello, en este caso, ni en el informe de gestión ni en las cuentas anuales. No se incluyen los servicios prestados a las entidades vinculadas por una relación de control con

la entidad auditada al figurar dicha información en las cuentas anuales consolidadas presentadas del Grupo en el que la entidad se encuentra integrada.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros⁴

Opinión

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

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad 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 (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con dichos

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente]:

Informe sobre las cuentas anuales

Opinión

Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A., (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad 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 el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por

requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría⁵

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

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

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

La dirección⁶ es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X,⁷ pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]

Nuestra opinión sobre los estados financieros no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.

En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. No tenemos nada que informar a este respecto.

la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría⁵

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada)⁹ – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

Otra información: Informe de gestión

La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 20x1 cuya formulación es responsabilidad de los administradores⁶ de la Sociedad, y no forma parte integrante de las cuentas anuales.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre el informe de gestión. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en:

- a) Comprobar únicamente que el estado de información no financiera y determinada información incluida en el Informe Anual de Gobierno Corporativo, a los que se refiere la Ley de Auditoría de Cuentas, se ha facilitado en la forma prevista en la normativa aplicable y, en caso contrario, a informar sobre ello.^{11 12}
- b) Evaluar e informar sobre la concordancia del resto de la información incluida en el informe de gestión con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas, así como evaluar e informar de si el contenido y presentación de esta parte del informe de gestión son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si,

<p>Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁸</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)⁹ – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]</i></p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]</i></p> <p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]</i></p> <p>[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es <i>[nombre]</i>.¹⁰]</p> <p><i>[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]</i></p> <p><i>[Dirección del auditor]</i></p> <p><i>[Fecha]</i></p>	<p>basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.</p> <p>Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito anteriormente, hemos comprobado que la información mencionada en el apartado a) anterior se facilita en la forma prevista en la normativa aplicable^{13 14} y que el resto de la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio [20x1] y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.</p> <p>Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales⁸</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada)⁹ – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</i></p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</i></p> <p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p> <p><i>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</i></p> <p><i>[Nombre y número del ROAC del auditor]</i></p> <p><i>[Firma del auditor]</i></p> <p><i>[Fecha del informe de auditoría]</i></p> <p><i>[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]</i></p>
---	--

1	NIA 600, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i>	1	NIA-ES 600, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i>
2	NIA 570 (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i>	2	NIA 570-ES (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i>
3	NIA 701, <i>Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.</i> Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.	3	NIA-ES 701, <i>Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.</i> Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades de interés público.
4	El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.		
5	Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.	5	Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría en el caso de entidades de interés público. En el caso de entidades no consideradas de interés público la sección se denominará “aspectos más relevantes de la auditoría”.
6	U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.	6	El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
7	Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.	7	Se incluirá, siempre que su denominación o título no sea suficientemente explicativo, una descripción sucinta del estado o documento de que se trate. En el caso de que la otra información consista únicamente en el informe de gestión, el título de la sección será el de “Otra información: informe de gestión”.
8	En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.	8	En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
9	NIA 700 (Revisada), <i>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros</i>	9	NIA-ES 700 (Revisada), <i>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros</i>
10	El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la		

<p>seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).</p>	
	<p>¹¹ Si la sociedad es no cotizada (es decir, no le aplica el IAGC), pero debe presentar el estado de información no financiera exigido por la Ley 11/2018, la redacción de este párrafo será:</p> <p><i>Comprobar únicamente que el estado de información no financiera, se ha facilitado en la forma prevista en la normativa aplicable y, en caso contrario, a informar sobre ello.</i></p>
	<p>¹² Si la sociedad es cotizada afectada por la Ley 11/2018, pero sin obligación de presentar el estado de información no financiera, la redacción de este párrafo será:</p> <p><i>Comprobar únicamente que determinada información incluida en el Informe Anual de Gobierno Corporativo, a la que se refiere la Ley de Auditoría de Cuentas, se ha facilitado en la forma prevista en la normativa aplicable y, en caso contrario, a informar sobre ello.</i></p>
	<p>¹³ Al tratarse de una redacción genérica, este párrafo es aplicable a todas las siguientes situaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • En el caso de que el estado de información no financiera se facilite como una parte integrante explícita del propio informe de gestión. • En el caso de que el estado de información no financiera se facilite en un informe separado del informe de gestión y se incorpore en éste una referencia al correspondiente informe separado. • En el caso de que la sociedad esté exenta de la presentación del estado de información no financiera al pertenecer a un grupo superior que la presenta o por ser la sociedad dominante de un grupo y presentarse esta información a nivel grupo. • En el caso de que la sociedad esté exenta parcialmente de la presentación del estado de información no financiera al pertenecer a un grupo superior en el que se presenta la información requerida por la directiva europea y presente el estado de información no financiera complementario en el informe de gestión
	<p>¹⁴ Si la sociedad es cotizada, en el caso de que la sociedad no presente estado de información no financiera ni en el informe de gestión, ni en un informe separado (incumplimiento), pero si incluye la información del IAGC en el informe de gestión, la redacción de este párrafo será:</p> <p><i>Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito anteriormente, hemos comprobado que la información</i></p>

	<p><i>no financiera mencionada en el apartado a) anterior no se facilita en la forma prevista en la normativa aplicable, si bien hemos comprobado que la información del Informe anual de gobierno corporativo, mencionada en dicho apartado, se incluye en el informe de gestión, y que el resto de la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio [20x1] y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.</i></p>
--	---

NIA	Adaptado a la normativa española
	<p>Ejemplo 1b) – Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad de interés público con una opinión favorable, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado una incorrección material en la otra información. La otra información consiste exclusivamente en el informe de gestión.</p>
	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en ese caso, no es aplicable la NIA-ES 6001. • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada)2. • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el art. 5 LAC y no considera que ha de comunicar otros asuntos como cuestiones clave de la auditoría. • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en el mismo. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. • Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORIA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....]
[Destinatario correspondiente]:

Opinión

Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A., (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad 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 el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Aspectos más relevantes de la auditoría

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

Otra información: Informe de gestión⁴

La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad de los administradores³ de la Sociedad y no forma parte integrante de las cuentas anuales.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre el informe de gestión. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas, así como evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.

Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales³

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

[Nombre y número del ROAC del auditor]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]

	<p>¹ NIA-ES 600, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i></p>
	<p>² NIA-ES 570 (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i></p>
	<p>³ El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.</p>
	<p>⁴ Una sociedad que no es una Entidad de Interés Público afectada por la Ley 11/2018, la redacción de esta sección será:</p> <p><i>Otra información: Informe de gestión</i></p> <p><i>La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 20x1 cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad, y no forma parte integrante de las cuentas anuales.</i></p> <p><i>Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre el informe de gestión. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en:</i></p> <p><i>a) Comprobar únicamente que el estado de información no financiera, se ha facilitado en la forma prevista en la normativa aplicable y, en caso contrario, a informar sobre ello.</i></p> <p><i>b) Evaluar e informar sobre la concordancia del resto de la información incluida en el informe de gestión con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas, así como evaluar e informar de si el contenido y presentación de esta parte del informe de gestión son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.</i></p> <p><i>Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito anteriormente, hemos comprobado que la información mencionada en el apartado a) anterior se facilita en la forma prevista en la normativa aplicable y que el resto de la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio [20x1] y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.</i></p> <p>Al tratarse de una redacción genérica, este último párrafo es aplicable a todas las siguientes situaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> • En el caso de que el estado de información no financiera se facilite como una parte integrante

explícita del propio informe de gestión.

- En el caso de que el estado de información no financiera se facilite en un informe separado del informe de gestión y se incorpore en éste una referencia al correspondiente informe separado.
- En el caso de que la sociedad esté exenta de la presentación del estado de información no financiera al pertenecer a un grupo superior que la presenta o por ser la sociedad dominante de un grupo y presentarse esta información a nivel grupo.
- En el caso de que la sociedad esté exenta parcialmente de la presentación del estado de información no financiera al pertenecer a un grupo superior en el que se presenta la información requerida por la directiva europea y presente el estado de información no financiera complementario en el informe de gestión.

NIA	Adaptado a la normativa española
	<p>Ejemplo 1.c) – Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad de interés público y formula cuentas anuales abreviadas, con una opinión favorable, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado una incorrección material en la otra información. La otra información consiste exclusivamente en la propuesta de aplicación del resultado.</p>
	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales abreviadas de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en ese caso, no es aplicable la NIA-ES 6001. • Las cuentas anuales abreviadas han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales abreviadas. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada)2. • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el art. 5 LAC y no considera que ha de comunicar otros asuntos como cuestiones clave de la auditoría. • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en la propuesta de aplicación del resultado, que se ha presentado en un documento separado formulado por los administradores, antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en el mismo. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales abreviadas son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas

anuales.

- Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información

INFORME DE AUDITORIA DE CUENTAS ANUALES ABREVIADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....]
[Destinatario correspondiente]:

Opinión

Hemos auditado las cuentas anuales abreviadas de ABC, S.A., (la Sociedad), que comprenden el balance abreviado a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada y la memoria abreviada correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales abreviadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria abreviada) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales abreviadas* de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos

obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Aspectos más relevantes de la auditoría

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

Otra información: Propuesta de aplicación del resultado

La otra información comprende exclusivamente la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio **[20xx]**, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad y no forma parte integrante de las cuentas anuales abreviadas.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales abreviadas no cubre la propuesta de aplicación del resultado. Nuestra responsabilidad sobre la misma, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre su concordancia con las cuentas anuales abreviadas, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, no tenemos nada que informar respecto a la propuesta de aplicación del resultado.⁴

Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales abreviadas³

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales abreviadas

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

[Nombre y número del ROAC del auditor]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad]

	¹ NIA-ES 600, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i>
	² NIA-ES 570 (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i>
	³ El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
	⁴ En el caso de que la sociedad no facilite al auditor la propuesta de aplicación del resultado (incumplimiento), la redacción será: <i>A la fecha de emisión de este informe los administradores no nos han facilitado la propuesta de aplicación del resultado.</i>

NIA	Adaptado a la normativa española
Ejemplo 2 – Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.	Ejemplo 2 – (<i>Suprimido</i>)

NIA	Adaptado a la normativa española
Ejemplo 3 – Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.	Ejemplo 3 – (<i>Suprimido</i>)

NIA	Adaptado a la normativa española
Ejemplo 4 – Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría pero espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.	Ejemplo 4 – (<i>Suprimido</i>)

NIA	Adaptado a la normativa española
<p>Ejemplo 5 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.</p>	<p>Ejemplo 5 – Informe de auditoría de una entidad que no es de interés público con una opinión favorable, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que comprende exclusivamente el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.</p>
<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 6001). • Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)2. • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 7013. • El auditor ha obtenido toda la información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros. • Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información. 	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 6001. • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada)2. • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el artículo 5 LAC3 y no considera que ha de comunicar otros asuntos como cuestiones clave de la auditoría. • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y ha detectado una incorrección material en el mismo. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. • Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Opinión

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

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad 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 (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría⁴

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....]
[Destinatario correspondiente]:

Opinión

Hemos auditado las cuentas anuales de ABC, S.A., (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad 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 el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Aspectos más relevantes de la auditoría⁴

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) –

sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

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

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

La dirección⁵ es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X,⁶ pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]

Nuestra opinión sobre los estados financieros no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.

En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo.

Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. Como describimos a continuación, hemos concluido que existe una incorrección material en la otra información.

[Descripción de la incorrección material en la otra información]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁷

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

Otra información: Informe de gestión

La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad de los administradores⁵ de la Sociedad y no forma parte integrante de las cuentas anuales.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre el informe de gestión. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas, así como en evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, salvo por la incorrección material indicada en el párrafo siguiente, la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.

[Descripción de la incorrección material en el informe de gestión]

Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales⁷

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales

<p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]</p> <p>[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].⁸]</p> <p>[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]</p> <p>[Dirección del auditor]</p> <p>[Fecha]</p>	<p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</p> <p>[Nombre y número del ROAC del auditor]</p> <p>[Firma del auditor]</p> <p>[Fecha del informe de auditoría]</p> <p>[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]</p>
--	--

<p>¹ NIA 600, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i></p>	<p>¹ NIA-ES 600, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i></p>
<p>² NIA 570 (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i></p>	<p>² NIA-ES 570 (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i></p>
<p>³ NIA 701, <i>Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente..</i></p>	<p>³</p>
<p>⁴ Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.</p>	<p>⁴ Se requiere una sección separada de, al menos, los aspectos más relevantes de la auditoría en el caso de entidades no consideradas de interés público.</p>
<p>⁵ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>⁵ El término de administradores, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.</p>
<p>⁶ Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.</p>	
<p>⁷ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>⁷ El término de administradores, en su caso, se ha de sustituir por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.</p>
<p>⁸ El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda</p>	

esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).

NIA	Adaptado a la normativa española
<p>Ejemplo 6 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión con salvedades cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material de los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información.</p>	<p>Ejemplo 6 – Informe de auditoría de un grupo formado por una entidad que no es de interés público y sus sociedades dependientes, con una opinión con salvedades, cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que comprende exclusivamente el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material de las cuentas anuales consolidadas que afecta en la misma medida al informe de gestión.</p>
<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría es una auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 6001). • Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados. • El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales pero no generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una opinión con salvedades). • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)2. • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 7013. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a 	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales de un grupo formado por una entidad que no es de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 6001). • Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante que recoge la NIA-ES 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 (es decir, es adecuada una opinión con salvedades). • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada)2. • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el artículo 5 LAC y determina que no ha de comunicar otros

<p>una partida material de los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados. • Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información 	<p>riesgos más significativos aparte de la cuestión descrita en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades”.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado, antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a una partida material de las cuentas anuales consolidadas que afecta en la misma medida al informe de gestión consolidado. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales consolidadas son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas. • Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.
--	---

<p>INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]</p> <p>Opinión con salvedades</p> <p>Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.</p> <p>En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i> de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o <i>expresan la imagen fiel de</i>) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (<i>de</i>) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).</p> <p>Fundamento de la opinión con salvedades</p> <p>La inversión del Grupo en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la</p>	<p>INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente]:</p> <p>Opinión con salvedades</p> <p>Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de ABC, S.A. y sus sociedades dependientes, (el Grupo), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.</p> <p>En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección <i>Fundamento de la opinión con salvedades</i> de nuestro informe, las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p> <p>Fundamento de la opinión con salvedades</p> <p>La inversión del Grupo en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está</p>
---	--

participación, está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la Sociedad ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos 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.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Cuestiones clave de la auditoría⁴

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

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

registrada por xxx en el balance consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la Sociedad ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos 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.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas* de nuestro informe.

Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Aspectos más relevantes de la auditoría

Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos.

Excepto por la cuestión descrita en la sección de *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.”

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

La dirección⁵ es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X,⁶ pero no incluye los estados financieros consolidados ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]

Nuestra opinión sobre los estados financieros consolidados no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.

En relación con nuestra auditoría de los estados financieros consolidados, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros consolidados o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo.

Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado 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 correspondiente al ejercicio. En consecuencia, no hemos podido alcanzar una conclusión sobre si existe una incorrección material en la otra información en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁷

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada)⁸.]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Otra información: Informe de gestión consolidado

La otra información⁶ comprende exclusivamente el informe de gestión consolidado del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad de los administradores⁵ de la Sociedad dominante y no forma parte integrante de las cuentas anuales consolidadas.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas no cubre el informe de gestión consolidado. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión consolidado, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia del informe de gestión consolidado con las cuentas anuales consolidadas, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas, así como en evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión consolidado son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, salvo por la limitación al alcance descrita en el párrafo siguiente, la información que contiene el informe de gestión consolidado concuerda con la de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.

Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado 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 correspondiente al ejercicio. En consecuencia, no hemos podido alcanzar una conclusión sobre si existe una incorrección material en el informe de gestión consolidado en relación con esta cuestión.

Responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante en relación con las cuentas anuales consolidadas⁷

[Informe de conformidad con la NIA-ES 705 (Revisada)⁸ – véase Ejemplo 4 de la NIA-ES 705 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas

<p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]</p> <p>[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].⁹]</p> <p>[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]</p> <p>[Dirección del auditor]</p> <p>[Fecha]</p>	<p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 4 de la NIA-ES 705 (Revisada).]</p> <p>[Nombre y número del ROAC del auditor]</p> <p>[Firma del auditor]</p> <p>[Fecha del informe de auditoría]</p> <p>[Dirección del auditor y en caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]</p>
--	---

<p>¹ NIA 600, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i></p>	<p>¹ NIA 600-ES, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i></p>
<p>² NIA 570 (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i></p>	<p>² NIA 570-ES (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i></p>
<p>³ NIA 701, <i>Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.</i> Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.</p>	
<p>⁴ Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.</p>	
<p>⁵ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>⁵ El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.</p>
<p>⁶ Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.</p>	
<p>⁷ En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>⁷ En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.</p>
<p>⁸ NIA 700 (Revisada), <i>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros</i></p>	<p>⁸ NIA-ES 700 (Revisada), <i>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros</i></p>

⁹ El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).

NIA	Adaptado a la normativa española
<p>Ejemplo 7 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.</p>	<p>Ejemplo 7 – Informe de auditoría de un grupo formado por una entidad que no es de interés público y sus sociedades dependientes, con una opinión desfavorable cuando el auditor ha obtenido toda la otra información, que comprende exclusivamente el informe de gestión consolidado, antes de la fecha del informe de auditoría y las circunstancias que motivan la opinión desfavorable (adversa) sobre las cuentas anuales consolidadas afectan en la misma medida al informe de gestión consolidado.</p>
<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría es una auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600¹). • Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales). • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados. • Los estados financieros consolidados contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en los estados financieros consolidados. Los efectos de la incorrección en los estados financieros consolidados no han sido determinados debido a que no era factible (es decir, es adecuada una opinión desfavorable (adversa)). • Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar 	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales de un grupo formado por una entidad de que no es una entidad de interés público y sus sociedades dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA-ES 600¹). • Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por los administradores de la sociedad dominante, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales consolidadas. • Las cuentas anuales consolidadas contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que las incorrecciones materiales son generalizadas en las cuentas anuales consolidadas. Los efectos de las incorrecciones en las cuentas anuales consolidadas no han sido determinados debido a que no era factible (es decir, es adecuada una opinión desfavorable). • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España. • Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre

<p>dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)².</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701³. • El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información. • Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados. • Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información. 	<p>material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES 570 (Revisada)².</p> <ul style="list-style-type: none"> • El auditor ha de comunicar los riesgos considerados más significativos de conformidad con el artículo 5 LAC y determina que no ha de comunicar otros riesgos más significativos aparte de la cuestión descrita en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades”. • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión consolidado, antes de la fecha del informe de auditoría, y las circunstancias que motivan una opinión desfavorable (adversa) sobre las cuentas anuales consolidadas afectan en la misma medida al informe de gestión consolidado. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales consolidadas son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales consolidadas. • Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.
--	---

<p>INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]</p> <p>Opinión desfavorable (adversa)</p> <p>Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.</p> <p>En nuestra opinión, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección <i>Fundamento de la opinión desfavorable</i> de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o <i>no expresan la imagen fiel de</i>) la situación financiera</p>	<p>INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente]:</p> <p>Opinión desfavorable</p> <p>Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de ABC, S.A. y sus sociedades dependientes, (el Grupo), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.</p> <p>En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección <i>Fundamento de la opinión desfavorable</i> de nuestro informe, las cuentas anuales consolidadas adjuntas no expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 20X1,</p>
--	---

consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, ni (de) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)

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

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

Cuestiones clave de la auditoría⁴

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el

así como de sus resultados y flujos de efectivo todos ellos consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión desfavorable

Tal y como se explica en la nota X, el Grupo no ha integrado globalmente las cuentas anuales de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con el marco normativo de información financiera, el Grupo debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición utilizando los importes provisionales. Si se hubiese consolidado la sociedad XYZ, muchos elementos de las cuentas anuales consolidadas adjuntas se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre las cuentas anuales de esta falta de consolidación.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas* de nuestro informe.

Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

Aspectos más relevantes de la auditoría

Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados

contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

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

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

La dirección⁵ es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X,⁶ pero no incluye los estados financieros consolidados ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]

Nuestra opinión sobre los estados financieros consolidados no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.

En relación con nuestra auditoría de los estados financieros consolidados, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros consolidados o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* el Grupo debería haber consolidado la sociedad XYZ y registrado la adquisición basándose en los importes provisionales. Hemos concluido que existe una incorrección material en la otra información por el mismo motivo con respecto a las cantidades u otros elementos en el informe X afectados por la falta de consolidación de la sociedad XYZ.

en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos.

Excepto por la cuestión descrita en la sección de *Fundamento de la opinión desfavorable* hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Otra información: Informe de gestión consolidado

La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión consolidado del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad de los administradores⁵ de la Sociedad dominante y no forma parte integrante de las cuentas anuales consolidadas.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas no cubre el informe de gestión consolidado. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión consolidado, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia del informe de gestión consolidado con las cuentas anuales consolidadas, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas, así como en evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión consolidado son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, el informe de gestión consolidado se ve afectado, en cuanto a su concordancia con las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 20x1 y en cuanto a su contenido y presentación de conformidad con la normativa que resulta de aplicación, por las cuestiones que se señalan en el párrafo siguiente que han motivado una opinión desfavorable sobre las cuentas anuales.

Como se describe en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable* el Grupo debería haber consolidado la sociedad XYZ y registrado la adquisición basándose en los importes provisionales. Hemos concluido que dicha circunstancia afecta de igual manera y en la misma medida al informe de gestión consolidado.

<p>Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁷</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)⁸ – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]</p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]</p> <p>[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].⁹].</p> <p>[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]</p> <p>[Dirección del auditor] [Fecha]</p>	<p>Responsabilidad de los administradores de la sociedad dominante en relación con las cuentas anuales consolidadas⁷</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada)⁸ – véase Ejemplo 2 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas</p> <p>[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA-ES 700 (Revisada).]</p> <p>[Nombre y número del ROAC del auditor]</p> <p>[Firma del auditor]</p> <p>[Fecha del informe de auditoría]</p> <p>[Dirección del auditor y en caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]</p>
---	---

<p>¹ NIA 600, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i></p>	<p>¹ NIA-ES 600, <i>Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)</i></p>
<p>² NIA 570 (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i></p>	<p>² NIA-ES 570 (Revisada), <i>Empresa en funcionamiento.</i></p>
<p>³ NIA 701, <i>Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.</i> Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.</p>	<p>³</p>
<p>⁴ Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.</p>	<p>⁴</p>
<p>⁵ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>⁵ El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.</p>
<p>⁶ Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.</p>	<p>⁶</p>
<p>⁷ En estos ejemplos de informes de auditoría, es</p>	<p>⁷ En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible</p>

<p>posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.</p>	<p>que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.</p>
<p>⁸ NIA 700 (Revisada), <i>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros</i></p>	<p>⁸ NIA-ES 700 (Revisada), <i>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros</i></p>
<p>⁹ El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).</p>	

NIA	Adaptado a la normativa española
	<p>Ejemplo 8 – Denegación de opinión sobre las cuentas anuales de una entidad que no es una entidad de interés público debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales, lo cual afecta de igual forma al informe de gestión.</p>
	<p>Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auditoría de cuentas anuales de una entidad que no es de interés público formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable en España. La auditoría no es una auditoría de un grupo y, en este caso, no es aplicable la NIA-ES 600¹. • Las cuentas anuales han sido formuladas por el órgano de administración de la entidad, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. • Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad del órgano de administración que recoge la NIA-ES 210, en relación con las cuentas anuales. • El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre múltiples elementos de las cuentas anuales, es decir, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría sobre las existencias y las cuentas a cobrar. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en las cuentas anuales (es decir, es adecuada una denegación de opinión). • Los riesgos más significativos de la auditoría se derivan exclusivamente de las circunstancias descritas en el punto anterior, y se explican en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión. • Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría vigente en España.

	<ul style="list-style-type: none"> • El auditor ha obtenido toda la otra información, que consiste exclusivamente en el informe de gestión, antes de la fecha del informe de auditoría y las circunstancias que motivan la denegación de opinión de auditoría afectan de igual manera al informe de gestión. • Los responsables de la supervisión de las cuentas anuales son los mismos que los responsables de la formulación de las cuentas anuales. • Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada. • Las disposiciones legales locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.
--	--

	<p style="text-align: center;">INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de....[Destinatario correspondiente¹]:</p> <p>Denegación de opinión</p> <p>Hemos sido nombrados para auditar las cuentas anuales de ABC, S.A. (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.</p> <p>No expresamos una opinión sobre las cuentas anuales de la Sociedad adjuntas. Debido al efecto muy significativo de las cuestiones descritas en la sección <i>Fundamento de la denegación de opinión</i> de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estas cuentas anuales.</p> <p>Fundamento de la denegación de opinión</p> <p>Fuimos nombrados auditores de la sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de</p>
--	---

las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en los balances por xxx y xxx, respectivamente. Asimismo, la introducción en septiembre de 20X1 de un nuevo sistema informatizado de cuentas a cobrar ocasionó numerosos errores en dichas cuentas. En la fecha de nuestro informe de auditoría, los administradores aún estaban en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. No pudimos confirmar o verificar por medios alternativos las cuentas a cobrar incluidas en el balance por un importe total de xxx a 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estos hechos, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con las existencias y las cuentas a cobrar registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo.

Aspectos más relevantes de la auditoría

Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos.

Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación de opinión*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Otra información: Informe de gestión

La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad de los administradores² de la Sociedad y no forma parte integrante de las cuentas anuales.

Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión viene exigida por la normativa reguladora de auditoría de cuentas.

Sin embargo, debido al efecto muy significativo de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación de opinión* de nuestro informe, no nos es posible concluir sobre el informe de gestión en los términos previstos en la citada normativa.

Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales³

[Informe de conformidad con la NIA-ES 700 (Revisada)⁴ – véase Ejemplo 3 de la NIA-ES 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales

[Informe de conformidad con la NIA-ES 705 (Revisada)⁵ – véase Ejemplo 5 de la NIA-ES 705 (Revisada).]

[Nombre y número del ROAC del auditor]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número del ROAC de la sociedad]

	1 NIA-ES 600, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)
	2 El término de administradores se ha de sustituir, en su caso, por el órgano responsable de la formulación de las cuentas anuales considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
	3 En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado considerando el marco legal aplicable a la entidad auditada.
	4 NIA-ES 700 (Revisada), <i>Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.</i>
	5 NIA-ES 705 (Revisada), <i>Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.</i>