

NAGA 200

OBJETIVOS GENERALES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE Y REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CONFORMIDAD CON LAS NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta Naga	1–2
La auditoría de estados financieros	3–9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivos generales del auditor	11–12
Definiciones	13
Requerimientos	
Requerimientos de ética relativos a una auditoría de estados financieros	14
Escepticismo profesional	15
Juicio profesional	16
Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría	17
Realización de la auditoría de conformidad con las NAGAs	18–24
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
La auditoría de estados financieros	A1–A13
Definiciones	A14–A16
Requerimientos de ética relativos a una auditoría de estados financieros	A17–A20
Escepticismo profesional	A21–A25
Juicio profesional	A26–A30
Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría	A31–A57
Realización de la auditoría de conformidad con las NAGAs	A58–A83

Introducción

Alcance de esta Naga

1. Esta Naga trata de las responsabilidades generales que tiene el auditor independiente cuando realiza una auditoría de estados financieros de conformidad con las NAGAs. En particular, establece los objetivos generales del auditor independiente y explica la naturaleza y el alcance de una auditoría diseñada para permitir al auditor independiente alcanzar dichos objetivos. Asimismo, explica el alcance, la aplicabilidad y la estructura de las NAGAs e incluye requerimientos que establecen las responsabilidades generales del auditor independiente aplicables en todas las auditorías, incluida la obligación de cumplir las NAGAs. En adelante, al auditor independiente se le denomina “auditor”.
2. Las NAGAs están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por un auditor. Cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, se adaptarán en la medida en que sea necesario, en función de las circunstancias. Las NAGAs no tratan las responsabilidades del auditor que puedan estar previstas en las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones en relación, por ejemplo, con las ofertas públicas de valores. Dichas responsabilidades pueden ser diferentes de las establecidas en las NAGAs. En consecuencia, aunque el auditor pueda encontrar útiles en dichas circunstancias determinados aspectos de las NAGAs, es responsabilidad del auditor asegurarse del cumplimiento de todas las obligaciones relevantes legales, reglamentarias o profesionales.

La auditoría de estados financieros

3. El propósito de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de preparación y presentación de información financiera con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros se presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, o dan una imagen fiel de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las NAGAs y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse dicha opinión. (Ref: Apartado A1)
4. Los estados financieros sometidos a auditoría son los de la entidad, preparados por la Administración bajo la supervisión de los responsables del gobierno corporativo de la entidad. Las NAGAs no imponen responsabilidades a la Administración o a los responsables del gobierno corporativo de la entidad y no hacen caso omiso de las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. No obstante, una auditoría de conformidad con las NAGAs se realiza partiendo de la premisa de que la Administración y, cuando proceda, los responsables del gobierno corporativo de la entidad han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar la auditoría. La auditoría de los estados financieros no exime a la Administración o a los responsables del gobierno corporativo de la entidad de sus responsabilidades. (Ref: Apartados A2–A11)
5. Como base para la opinión del auditor, las NAGAs requieren que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros como un todo están exentos de representaciones incorrectas materiales, debido a fraude o error. Una seguridad razonable es un alto grado de seguridad. Se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan representaciones incorrectas materiales) a un nivel aceptablemente bajo. No obstante, una seguridad razonable no significa un grado absoluto de seguridad, debido a que existen limitaciones inherentes a la auditoría que hacen que la mayor parte de la evidencia de auditoría a partir de la cual el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión sea más persuasiva que concluyente. (Ref: Apartados A31–A57)
6. El concepto de importancia relativa o materialidad se aplica por el auditor tanto en la planificación como en la ejecución de la auditoría, así como en la evaluación del efecto de las representaciones incorrectas identificadas sobre la auditoría y, en su caso, de las representaciones incorrectas no corregidas sobre los estados financieros¹. En general, las representaciones incorrectas, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, se podría esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros. Los juicios acerca de la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados tanto por la percepción que tiene el auditor de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros, como por la magnitud o naturaleza de una representación incorrecta o por una combinación de ambos. La opinión del auditor se refiere a los estados financieros como un todo y, en consecuencia, el auditor no tiene la responsabilidad de detectar las representaciones incorrectas que no sean materiales considerando los estados financieros como un todo.
7. Las NAGAs contienen objetivos, requerimientos y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas que tienen como finalidad ayudar al auditor a alcanzar una seguridad razonable. Las NAGAs requieren que el auditor aplique su juicio profesional y mantenga un escepticismo profesional durante la planificación y ejecución de la auditoría y, entre otras cosas:

¹ NAGA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría* y NAGA 450, *Evaluación de las representaciones incorrectas identificadas durante la realización de la auditoría*.

- Identifique y evalúe los riesgos de representación incorrecta material, debido a fraude o error, basándose en el entendimiento de la entidad y de su entorno, del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad.
 - Obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si existen representaciones incorrectas materiales, mediante el diseño y la implementación de respuestas adecuadas a los riesgos evaluados.
 - Se forme una opinión sobre los estados financieros basada en las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida.
8. La forma en la que el auditor exprese su opinión dependerá del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. (Ref: Apartados A12–A13)
9. Asimismo, el auditor puede tener otras responsabilidades de comunicación e información con respecto a los usuarios, a la Administración, a los responsables del gobierno corporativo de la entidad, o a terceros ajenos a la entidad, en relación con asuntos que surjan de la auditoría. Dichas responsabilidades pueden establecerse en las NAGAs o en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables².

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivos generales del auditor

11. En la realización de la auditoría de estados financieros, los objetivos generales del auditor son:
- (a) la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros como un todo están exentos de representación incorrecta material, debido a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de preparación y presentación de información financiera aplicable; y
 - (b) la emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NAGAs, a la luz de los hallazgos del auditor.
12. En todos los casos en los que no pueda obtenerse una seguridad razonable y, dadas las circunstancias, una opinión con salvedades en el informe del auditor no sea suficiente para informar a los usuarios de los estados financieros, las NAGAs requieren que el auditor se abstenga de opinar o que renuncie al trabajo (o dimita)³, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Definiciones

13. A efectos de las NAGAs, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) Marco de preparación y presentación de información financiera aplicable – Marco de preparación y presentación de información financiera adoptado por la Administración y, cuando proceda, por los responsables del gobierno corporativo de la entidad para preparar los estados financieros, y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias.
- El término “marco de presentación razonable” se utiliza para referirse a un marco de preparación y presentación de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y, además:
- (i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación razonable de los estados financieros, puede ser necesario que la Administración revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o
 - (ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la Administración no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación razonable de los estados financieros. Se espera que esto solo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

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

² Véase, por ejemplo, la NAGA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad* y la NAGA 240 apartado 44, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*.

³ En las NAGAs únicamente se utiliza el término "renuncia".

- (b) Evidencia de auditoría – Información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información. Para los propósitos de las NAGAs:
- (i) La suficiencia de la evidencia de auditoría es la medida cuantitativa de esta. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la evaluación del auditor del riesgo de representación incorrecta material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.
 - (ii) La adecuación de la evidencia de auditoría es la medida cualitativa de ésta, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.
- (c) Riesgo de auditoría – Riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen representaciones incorrectas materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de representación incorrecta material y del riesgo de detección.
- (d) Auditor – La o las personas que realizan la auditoría, normalmente el socio del trabajo u otros miembros del equipo del trabajo o, en su caso, la firma de auditoría. Cuando una Naga establece expresamente que un requerimiento ha de cumplirse o una responsabilidad ha de asumirse por el socio del trabajo, se utiliza el término “socio del trabajo” en lugar de “auditor”. En su caso, los términos “socio del trabajo” y “firma de auditoría” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.
- (e) Riesgo de detección – Riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una representación incorrecta que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras representaciones incorrectas.
- (f) Estados financieros – Presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye información a revelar, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. El término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero. La información a revelar comprende información explicativa o descriptiva expuesta según se requiera, se permita expresamente o de otro modo, por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, en el cuerpo de un estado financiero o en las notas o incluida en el mismo a través de referencia cruzada. (Ref: Apartados A14–A15)
- (g) Información financiera histórica – Información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas en fechas anteriores.
- (h) Administración – Persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la Administración incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno corporativo de la entidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del Directorio de administración o un propietario-gerente.
- (i) Representación incorrecta – Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida de los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Las representaciones incorrectas pueden deberse a errores o fraudes.

Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros se presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, o dan una imagen fiel, las representaciones incorrectas incluyen también aquellos ajustes que, a juicio del auditor, es necesario realizar en las cantidades, las clasificaciones, la presentación o la revelación de información para que los estados financieros se presenten razonablemente, en todos los aspectos materiales, o den una imagen fiel.

- (j) Premisa, referida a las responsabilidades de la Administración y, cuando proceda, de los responsables del gobierno corporativo de la entidad, sobre la que se realiza la auditoría – La Administración y, cuando proceda, los responsables del gobierno corporativo de la entidad reconocen y entienden que tienen las siguientes responsabilidades, fundamentales para realizar una auditoría de conformidad con las NAGAs. Es decir, son responsables:
- (i) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación razonable;
 - (ii) del control interno que la Administración y, cuando proceda, los responsables del gobierno corporativo de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros exentos de representación

incorrecta material, debido a fraude o error; y

- (iii) de proporcionar al auditor:
 - a. acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la Administración y, cuando proceda, los responsables del gobierno corporativo de la entidad, y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - b. información adicional que pueda solicitar el auditor a la Administración y, cuando proceda, a los responsables del gobierno corporativo de la entidad para los fines de la auditoría; y
 - c. acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

En el caso de un marco de presentación razonable, el apartado (i) anterior puede formularse como “de la preparación y presentación *razonable* de los estados financieros, de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera”, o “de la preparación de estados financieros *que den una imagen fiel*, de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera”.

La “premisa referida a las responsabilidades de la Administración y, cuando proceda, de los responsables del gobierno corporativo de la entidad sobre la que se realiza la auditoría” también puede denominarse “la premisa”.

- (k) Juicio profesional – Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del trabajo de auditoría.
- (l) Escepticismo profesional – Actitud que implica una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles representaciones incorrectas debidos a errores o fraudes, y una evaluación crítica de la evidencia de auditoría.
- (m) Seguridad razonable – En el contexto de una auditoría de estados financieros, un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.
- (n) Riesgo de representación incorrecta material – Riesgo de que los estados financieros contengan representaciones incorrectas materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones: (Ref: Apartado A16)
 - (i) Riesgo inherente – Susceptibilidad de una afirmación sobre una clase de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una representación incorrecta que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras representaciones incorrectas, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.
 - (ii) Riesgo de control – Riesgo de que una representación incorrecta que pudiera existir en una afirmación sobre una clase de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras representaciones incorrectas, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por los controles de la entidad.
- (o) Responsables del gobierno corporativo de la entidad – Persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de preparación y presentación de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno corporativo de la entidad pueden incluir miembros de la Administración, por ejemplo, los miembros ejecutivos del Directorio de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente.

Requerimientos

Requerimientos de ética relativos a una auditoría de estados financieros

- 14. El auditor deberá cumplir los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, aplicables a los trabajos de auditoría de estados financieros. (Ref: Apartados A17–A20)

Escepticismo profesional

- 15. El auditor deberá planificar y ejecutar la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan representaciones incorrectas materiales. (Ref: Apartados A21–A25)

Juicio profesional

16. El auditor deberá aplicar su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros. (Ref: Apartados A26–A30)

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría

17. Con el fin de alcanzar una seguridad razonable, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitirle alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión. (Ref: Apartados A31–A57)

Realización de la auditoría de conformidad con las NAGAs

Cumplimiento de las NAGAs aplicables a la auditoría

18. El auditor deberá cumplir con todas las NAGAs aplicables a la auditoría. Una Naga es aplicable a la auditoría cuando la Naga está en vigor y concurren las circunstancias a las que se refiere la Naga. (Ref: Apartados A58–A62)
19. El auditor deberá conocer el texto completo de la Naga, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref: Apartados A63–A73)
20. El auditor no deberá manifestar en el informe del auditor haber cumplido con los requerimientos de las NAGAs a no ser que haya cumplido con los requerimientos de la presente Naga y los de todas las demás NAGAs aplicables a la auditoría.

Objetivos establecidos en cada Naga

21. Con el fin de alcanzar los objetivos generales del auditor, éste deberá seguir los objetivos mencionados en cada Naga aplicable, al planificar y ejecutar la auditoría, teniendo en cuenta las relaciones existentes entre las NAGAs, con la finalidad de: (Ref: Apartados A74–A76)
- (a) determinar si es necesario algún procedimiento de auditoría adicional a los exigidos por las NAGAs para alcanzar los objetivos establecidos en ellas; y (Ref: Apartado A77)
 - (b) evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartado A78)

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

22. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 23, el auditor deberá cumplir cada uno de los requerimientos de las NAGAs salvo que en las circunstancias de la auditoría:
- (a) no sea aplicable la totalidad de la Naga; o
 - (b) el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y esta condición no existe. (Ref: Apartados A79–A80)
23. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una Naga. En dichas circunstancias, el auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento. Es previsible que la necesidad de que el auditor no cumpla un requerimiento aplicable surja únicamente cuando el requerimiento consista en la aplicación de un determinado procedimiento y, en las circunstancias específicas de la auditoría, dicho procedimiento no resulte efectivo para alcanzar el objetivo del requerimiento. (Ref: Apartado A81)

Objetivo no alcanzado

24. En el caso de que un objetivo de una Naga aplicable no pueda alcanzarse, el auditor deberá evaluar si ello le impide alcanzar sus objetivos generales y, en consecuencia, si requiere que el auditor, de conformidad con las NAGAs, exprese una opinión modificada o renuncie al trabajo (si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten). El hecho de no alcanzar un objetivo constituye un asunto significativo que, de conformidad con la Naga 230, requiere ser documentado⁴. (Ref: Apartados A82–A83)

⁴ NAGA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 8 (c).

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

La auditoría de estados financieros

Alcance de la auditoría (Ref: Apartado 3)

A1. La opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere a si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Dicha opinión es común a todas las auditorías de estados financieros. La opinión del auditor, por lo tanto, no asegura, por ejemplo, la viabilidad futura de la entidad ni la eficiencia o eficacia con la que la Administración ha gestionado la actividad de la entidad. En algunas jurisdicciones, sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir a los auditores que expresen opiniones sobre otros asuntos específicos, tales como la eficacia del control interno, o la congruencia de un informe separado preparado por la Administración con los estados financieros. Aunque las NAGAs incluyen requerimientos y orientaciones en relación con dichos asuntos, en la medida en que sean relevantes para la formación de una opinión sobre los estados financieros, si el auditor tuviese la responsabilidad adicional de proporcionar dichas opiniones sería necesario que realizase trabajo suplementario.

Preparación de los estados financieros (Ref: Apartado 4)

A2. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer las responsabilidades de la Administración y, cuando proceda, de los responsables del gobierno corporativo de la entidad en relación con la preparación y presentación de información financiera. Sin embargo, la extensión de dichas responsabilidades o su descripción pueden diferir dependiendo de la jurisdicción de la que se trate. A pesar de estas diferencias, una auditoría de conformidad con las NAGAs se realiza partiendo de la premisa de que la Administración y, cuando proceda, los responsables del gobierno corporativo de la entidad han reconocido y comprenden que son responsables:

- (a) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación razonable;
- (b) del control interno que la Administración y, cuando proceda, los responsables del gobierno corporativo de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros exentos de representación incorrecta material, debido a fraude o error; y
- (c) de proporcionar al auditor:
 - (i) acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la Administración y, cuando proceda, los responsables del gobierno corporativo de la entidad, y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - (ii) información adicional que pueda solicitar el auditor a la Administración y, cuando proceda, a los responsables del gobierno corporativo de la entidad para los fines de la auditoría; y
 - (iii) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

A3. La preparación de los estados financieros por la Administración y, cuando proceda, por los responsables del gobierno corporativo de la entidad requiere:

- La identificación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, según las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.
- La preparación de los estados financieros de conformidad con dicho marco.
- La inclusión de una descripción adecuada de dicho marco en los estados financieros.

La preparación de los estados financieros requiere que la Administración ejerza un juicio para realizar estimaciones contables razonables teniendo en cuenta las circunstancias, y que elija y aplique políticas contables adecuadas. Estos juicios se realizan en el contexto del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

A4. Los estados financieros pueden estar preparados de conformidad con un marco de preparación y presentación de información financiera diseñado para satisfacer:

- las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (es decir, “estados financieros con fines generales”); o
- las necesidades de información financiera de unos usuarios específicos (es decir, “estados financieros con fines específicos”).

A5. El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable a menudo comprende normas de preparación y presentación de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, o por requerimientos legales o reglamentarios. En algunos casos, el marco de preparación y presentación de información financiera

puede comprender a la vez normas de preparación y presentación de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido y por requerimientos legales o reglamentarios. Otras fuentes pueden proporcionar directrices sobre la aplicación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. En algunos casos, el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable puede englobar dichas otras fuentes o puede incluso consistir únicamente en tales fuentes. Dichas otras fuentes pueden incluir:

- el entorno legal y ético, incluida la normativa, las decisiones judiciales y las obligaciones de ética profesional en relación con asuntos contables;
- interpretaciones contables publicadas, de diferente rango, emitidas por organismos emisores de normas, por organismos reguladores o por organizaciones profesionales;
- opiniones publicadas, de diferente rango, sobre asuntos contables emergentes, emitidas por organismos emisores de normas, por organismos reguladores o por organizaciones profesionales;
- prácticas generales y sectoriales ampliamente reconocidas y extendidas; y
- publicaciones contables.

Cuando existen conflictos entre el marco de preparación y presentación de información financiera y las fuentes de las que se pueden obtener directrices sobre su aplicación, o entre las distintas fuentes que componen el marco de preparación y presentación de información financiera, prevalece la fuente con mayor rango normativo.

- A6. Los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros. Aunque es posible que el marco no especifique el modo de contabilizar o de revelar todas las transacciones o los hechos, normalmente contiene principios generales suficientes que pueden servir de base para desarrollar y aplicar políticas contables congruentes con los conceptos que subyacen a los requerimientos del marco.
- A7. Algunos marcos de preparación y presentación de información financiera son marcos de presentación razonable, mientras que otros son marcos de cumplimiento. Los marcos de preparación y presentación de información financiera que comprenden principalmente las normas de preparación y presentación de información financiera establecidas por un organismo autorizado o reconocido para promulgar las normas que deben utilizar las entidades en la preparación de estados financieros con fines generales, a menudo, están diseñados para lograr la presentación razonable. Por ejemplo, las Normas de Contabilidad de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).
- A8. Los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable también determinan lo que constituye un conjunto completo de estados financieros. En muchos de los marcos, los estados financieros tienen como finalidad proporcionar información sobre la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo de una entidad. En dichos marcos, un conjunto completo de estados financieros incluye, por lo general, un balance de situación, un estado de resultados, un estado de cambios en el patrimonio neto, un estado de flujos de efectivo y notas explicativas. En otros marcos de información financiera, un solo estado financiero y las notas explicativas puede constituir un conjunto completo de estados financieros:
- Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), *Información financiera con base contable en el criterio contable de caja* emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público establece que, cuando una entidad del sector público prepara sus estados financieros de conformidad con dicha NICSP (IPSAS), el estado financiero principal es el estado de cobros y pagos en efectivo.
 - Otros ejemplos de un solo estado financiero, cada uno de los cuales incluirá notas explicativas, son:
 - Balance de situación.
 - Estado de resultados.
 - Estado de beneficios retenidos.
 - Estado de flujos de efectivo.
 - Estado de activos y pasivos que no incluye el patrimonio neto.
 - Estado de cambios en el patrimonio neto.
 - Estado de ingresos y gastos.
 - Cuenta de resultados de la explotación por líneas de productos.

- A9. La Naga 210 establece requerimientos y proporciona orientaciones para determinar la aceptabilidad del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable⁵. La Naga 800 (Revisada) trata de los aspectos particulares a tener en cuenta

⁵ NAGA 210, *Acuerdo de los términos del trabajo de auditoría*, apartado 6(a).

cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de preparación y presentación de información financiera con fines específicos⁶.

- A10. La significatividad de la premisa a partir de la cual se realiza la auditoría requiere que el auditor obtenga, de la Administración y, cuando proceda, de los responsables del gobierno corporativo de la entidad, confirmación de que reconocen y comprenden que tienen las responsabilidades descritas en el apartado A27, como condición previa para la aceptación del trabajo de auditoría⁷.

Consideraciones específicas para auditorías del sector público

- A11. Los mandatos de auditoría de los estados financieros de entidades del sector público pueden ser más amplios que los de otras entidades. En consecuencia, la premisa, relativa a las responsabilidades de la Administración, a partir de la cual se realiza la auditoría de los estados financieros de una entidad del sector público puede comprender responsabilidades adicionales, tales como la responsabilidad de la ejecución de las transacciones y los actos de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias, u otras disposiciones⁸.

Forma de expresión de la opinión del auditor (Ref: Apartado 8)

- A12. La opinión expresada por el auditor se refiere a si los estados financieros se han preparado, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Sin embargo, la forma de expresión de la opinión del auditor dependerá del marco de preparación y presentación de información financiera y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. La mayoría de los marcos de preparación y presentación de información financiera incluyen requerimientos referentes a la presentación de los estados financieros; para dichos marcos, la *preparación* de los estados financieros de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable incluye su *presentación*.
- A13. Cuando el marco de preparación y presentación de información financiera sea un marco de presentación razonable, como ocurre normalmente en el caso de estados financieros con fines generales, las NAGAs requieren una opinión sobre si los estados financieros se presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales o dan una imagen fiel. Cuando el marco de preparación y presentación de información financiera sea un marco de cumplimiento, el auditor deberá expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Salvo indicación contraria expresa, las referencias en las NAGAs a la opinión del auditor abarcan ambas formas de opinión.

Definiciones

Estados financieros (Ref: Apartado 13(f))

- A14. Algunos marcos de preparación y presentación de información financiera se pueden referir a los recursos económicos u obligaciones con otros términos. Por ejemplo, se pueden referir a ellos como activos y pasivos de la entidad y la diferencia residual entre ellos se puede denominar patrimonio neto o participaciones.
- A15. La información explicativa o descriptiva que requiere ser incluida en los estados financieros según el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable puede incorporarse a ellos mediante una referencia cruzada a información contenida en otro documento, tal como un informe de gestión o un informe de riesgo. "Incorporado a ellos mediante una referencia cruzada" significa que existe una referencia al otro documento en los estados financieros, pero no a los estados financieros en el otro documento. Cuando el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable no prohíbe expresamente hacer una referencia cruzada a donde se encuentra la información explicativa o descriptiva y se ha hecho la referencia a la información adecuadamente, dicha información pasa a formar parte de los estados financieros.

Riesgo de representación incorrecta material (Ref: Apartado 13(n))

- A16. A efectos de las NAGAs, existe un riesgo de representación incorrecta material cuando hay una posibilidad razonable de que:
- (a) exista una representación incorrecta (es decir, su probabilidad de existir) y
 - (b) en caso de que exista, sea material (es decir, su magnitud).

Requerimientos de ética relativos a una auditoría de estados financieros (Ref: Apartado 14)

- A17. El auditor está sujeto a los requerimientos de ética aplicables relativos a los trabajos de auditoría de estados financieros, incluidos los relativos a la independencia. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden los contenidos en las

⁶ NAGA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, apartado 8.

⁷ NAGA 210, apartado 6(b).

⁸ Véase apartado A62.

disposiciones del *Código Ético del Colegio de Contadores de Chile* en relación con la auditoría de estados financieros, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos.

A18. El Código de Ética del Colegio de Contadores de Chile (artículo 1º) requiere cumplir con el Código de IESBA que establece los principios fundamentales de ética, que son:

- (a) integridad;
- (b) objetividad;
- (c) competencia y debido cuidado profesional;
- (d) confidencialidad y
- (e) comportamiento profesional.

Estos principios fundamentales de ética establecen el estándar de comportamiento que se espera de un profesional de la contabilidad.

El Código de Ética del Colegio de Contadores de Chile incluye un marco conceptual que establece el enfoque que un profesional de la contabilidad ha de aplicar al identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales. En el caso de auditorías, revisiones y otros trabajos que proporcionan un grado de seguridad, el Código de Ética del Colegio de Contadores de Chile requiere cumplir con Normas Internacionales de Independencia del Código de IESBA que se establecen mediante la aplicación del marco conceptual a las amenazas a la independencia con relación a este tipo de trabajos.

A19. En el caso de un trabajo de auditoría, es de interés público y constituye, por tanto, una exigencia Código de Ética del Colegio de Contadores de Chile, que el auditor sea independiente de la entidad sometida a la auditoría. La independencia, según el Código de Ética del Colegio de Contadores de Chile, comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia del auditor con respecto a la entidad salvaguarda la capacidad del auditor para formarse una opinión de auditoría no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha opinión. La independencia mejora la capacidad del auditor de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional.

A20. La Norma de Control de Calidad (NGC) 1⁹, o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes¹⁰, tratan de las responsabilidades de la firma de auditoría de diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de calidad que proporcione a la firma una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen con sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y realizan los trabajos de conformidad con esas normas y requerimientos. Como parte de su sistema de gestión de la calidad NGC 1 requiere que la firma establezca objetivos de calidad que aborden el cumplimiento de las responsabilidades de conformidad con los requisitos éticos pertinentes, incluidos los relacionados con independencia¹¹. La Naga 220 (Revisada) establece las responsabilidades del socio del trabajo con respecto a los requerimientos de ética aplicables incluyendo los relacionados a independencia.¹² La Naga 220 (Revisada) también describe cuando el equipo del trabajo puede depender de las políticas o procedimientos de la firma para gestionar y lograr la calidad al nivel del trabajo¹³.

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 15)

A21. El escepticismo profesional implica una especial atención, por ejemplo, a:

- La evidencia de auditoría que contradiga otra evidencia de auditoría obtenida.
- La información que cuestione la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones que vayan a utilizarse como evidencia de auditoría.
- Las condiciones que puedan indicar un posible fraude.
- Las circunstancias que sugieran la necesidad de aplicar procedimientos de auditoría adicionales a los requeridos por las NAGAs.

A22. El mantenimiento del escepticismo profesional durante toda la auditoría es necesario para que el auditor, por ejemplo, reduzca los riesgos de:

- Pasar por alto circunstancias inusuales.

⁹ NGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros trabajos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*

¹⁰ NAGA 220, *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartado 3

¹¹ NGC 1, apartados 29

¹² NAGA 220, apartados 16-21

¹³ NAGA 220, apartados A10.

- Generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de los hechos observados en la auditoría.
- Utilizar supuestos inadecuados en la determinación de la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados.

A23. El escepticismo profesional es necesario para realizar una evaluación crítica de la evidencia de auditoría, lo que implica cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria y la fiabilidad de los documentos y las respuestas a indagaciones, así como de otra información obtenida de la Administración y de los responsables del gobierno corporativo de la entidad. Asimismo, implica considerar a la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida teniendo en cuenta las circunstancias; por ejemplo, en caso de que existan factores de riesgo de fraude y se disponga de un solo documento, susceptible de fraude por su naturaleza, como única evidencia que respalda una cifra material en los estados financieros.

A24. El auditor puede aceptar que los registros y documentos son auténticos, salvo que tenga motivos para creer lo contrario. Sin embargo, el auditor es requerido a considerar la fiabilidad de la información que va a ser utilizada como evidencia de auditoría¹⁴. En casos de duda sobre la fiabilidad de la información o de existencia de indicios de posible fraude (por ejemplo, si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a pensar que un documento puede no ser auténtico o que pueden haber sido falsificados los términos de un documento), las NAGAs requieren que el auditor investigue con más detalle y determine las modificaciones o los procedimientos de auditoría adicionales necesarios para resolver el asunto¹⁵.

A25. No puede esperarse que el auditor no tenga en cuenta su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la Administración y de los responsables del gobierno corporativo de la entidad. No obstante, la convicción de que la Administración y los responsables del gobierno corporativo de la entidad son honestos e íntegros no exime al auditor de la necesidad de mantener un escepticismo profesional ni le permite conformarse con evidencia de auditoría que sea menos que persuasiva para la obtención de una seguridad razonable.

Juicio profesional (Ref: Apartado 16)

A26. El juicio profesional es esencial para realizar una auditoría adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de las NAGAs, así como las decisiones informadas que son necesarias durante toda la auditoría no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia relevantes. El juicio profesional es necesario, en especial, en relación con las decisiones a tomar sobre:

- La importancia relativa y el riesgo de auditoría.
- La naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría utilizados para cumplir los requerimientos de las NAGAs y obtener evidencia de auditoría.
- La evaluación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos de las NAGAs y, de ese modo, los objetivos generales del auditor.
- La evaluación de los juicios de la Administración en la aplicación del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable a la entidad.
- Las conclusiones sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, por ejemplo, al evaluar la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la Administración al preparar los estados financieros.

A27. Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un auditor es el hecho de que sea aplicado por un auditor cuya formación práctica, conocimientos y experiencia facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables.

A28. La aplicación del juicio profesional en un caso concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el auditor conoce. La realización de consultas sobre asuntos complejos o controvertidos en el transcurso de la auditoría, tanto dentro del propio equipo del trabajo como entre el equipo del trabajo y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma de auditoría, tal como requiere la Naga 220 (Revisada)¹⁶, facilita al auditor la formación de juicios razonables y fundados.

A29. El juicio profesional se puede evaluar considerando si refleja una aplicación competente de los principios de auditoría y de contabilidad y si, por una parte, es adecuado teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias conocidos por el auditor hasta la fecha del informe del auditor, y, por otra, es congruente con dichos hechos y circunstancias.

A30. El juicio profesional necesita ser ejercido durante toda la auditoría, y también necesita documentarse adecuadamente. A este respecto, se requiere que el auditor prepare la documentación de auditoría suficiente para permitir que un auditor experimentado, sin relación previa con la auditoría, comprenda los juicios profesionales significativos formulados para alcanzar conclusiones sobre asuntos significativos surgidos durante la realización de la auditoría¹⁷. El juicio profesional no será utilizado como

¹⁴ NAGA 500, *Evidencia de auditoría*, apartados 7-9

¹⁵ NAGA 240, apartado 14; NAGA 500, apartado 11 y NAGA 505, *Confirmaciones externas*, apartados 10-11 y 16.

¹⁶ NAGA 220(Revisada), apartado 18

¹⁷ NAGA 230, apartado 8.

justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos y circunstancias del trabajo o por evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría (Ref: Apartados 5 y 17)

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

- A31. La evidencia de auditoría es necesaria para fundamentar la opinión y el informe del auditor. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de esta para la auditoría actual¹⁸) o a través de la información obtenida por la firma en la aceptación y continuidad de la relación clientes o trabajo. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que puede ser utilizada como evidencia de auditoría puede haber sido preparada por un experto empleado o contratado por la entidad. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la Administración, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Además, en algunos casos, la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la Administración a proporcionar una representación que se le haya solicitado) se utiliza por el auditor y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría.
- A32. La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la evaluación del auditor del riesgo de que existan representaciones incorrectas (cuantos mayores sean los riesgos evaluados, mayor evidencia de auditoría probablemente a ser requerida), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.
- A33. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para fundamentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su naturaleza y procedencia, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.
- A34. La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, es un asunto de juicio profesional. La Naga 500 y otras NAGAs aplicables establecen requerimientos y proporcionan orientaciones adicionales aplicables durante toda la auditoría en relación con las consideraciones del auditor acerca de la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Riesgo de auditoría

- A35. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de representación incorrecta material y del riesgo de detección. La evaluación de los riesgos se basa en los procedimientos de auditoría aplicados para obtener información necesaria con dicho propósito y en la evidencia obtenida durante toda la auditoría. La evaluación de riesgos es un asunto de juicio profesional, más que un asunto que pueda medirse con precisión.
- A36. A efectos de las NAGAs, el riesgo de auditoría no incluye el riesgo de que el auditor pueda expresar la opinión de que los estados financieros contienen representaciones incorrectas materiales cuando no es así. Por lo general, este riesgo es insignificante. Además, el riesgo de auditoría es un término técnico relacionado con el proceso de la auditoría, y no se refiere a los riesgos de la actividad del auditor, como pérdidas por litigios, publicidad desfavorable u otros hechos que puedan surgir relacionados con la auditoría de estados financieros.

Riesgos de representación incorrecta material

- A37. Los riesgos de representación incorrecta material pueden estar relacionados con:
- los estados financieros como un todo; y
 - las afirmaciones sobre determinadas clases de transacciones, saldos contables e información a revelar.
- A38. Los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros como un todo se refieren a los riesgos de representación incorrecta material que se relacionan de manera invasiva a los estados financieros como un todo y que afectan potencialmente a muchas de las afirmaciones.
- A39. Los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones se evalúan con el fin de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría posteriores necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dicha evidencia permite al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros con un nivel de riesgo de auditoría aceptablemente bajo. Los auditores utilizan distintos enfoques para lograr el objetivo de evaluar los riesgos de

¹⁸ NAGA 315 (Revisada 2019), *Identificación y evaluación del riesgo de representación incorrecta material*, apartado 16.

representación incorrecta material. Por ejemplo, el auditor puede utilizar un modelo que exprese la relación general entre los componentes del riesgo de auditoría en términos matemáticos para alcanzar un nivel aceptable de riesgo de detección. Algunos auditores encuentran de utilidad dicho modelo en la planificación de los procedimientos de auditoría.

- A40. Los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones tienen dos componentes: el riesgo inherente y el riesgo de control. El riesgo inherente y el riesgo de control son riesgos de la entidad y existen con independencia de la auditoría de los estados financieros.
- A41. El riesgo inherente se ve influenciado por los factores de riesgo inherente. Dependiendo del grado en que los factores de riesgo inherente influyen en la susceptibilidad de representación incorrecta de una afirmación, el nivel de riesgo inherente varía en un grado que se denomina espectro de riesgo inherente. El auditor determina las clases significativas de transacciones, saldos contables e información a revelar significativa y sus correspondientes afirmaciones significativas, como parte del proceso de identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material. Por ejemplo, se pueden identificar saldos de cuentas integradas por importes obtenidos de estimaciones contables sujetas a una significativa incertidumbre en la estimación como saldos contables significativos, y la evaluación por el auditor del riesgo inherente para los correspondientes riesgos en las afirmaciones puede ser más elevada debido a la elevada incertidumbre en la estimación.
- A42. Las circunstancias externas que originan riesgos de negocio pueden también influir en el riesgo inherente. Por ejemplo, los desarrollos tecnológicos pueden convertir un determinado producto en obsoleto, haciendo que las existencias sean, por lo tanto, más susceptibles de sobrevaluación. Ciertos factores de la entidad y de su entorno, relacionados con varios o con todas las clases de transacciones, saldos contables o información a revelar pueden también incidir en el riesgo inherente relacionado con una afirmación específica. Dichos factores pueden incluir, por ejemplo, un capital de trabajo insuficiente para continuar las operaciones o un sector en declive caracterizado por un gran número de fracasos empresariales.
- A43. El riesgo de control es función de la eficacia del diseño, implementación y mantenimiento de los controles por parte de la Administración para responder a los riesgos identificados que amenacen la consecución de los objetivos de la entidad relevantes para la preparación de sus estados financieros. Sin embargo, el control interno, por muy bien diseñado que esté y que funcione, sólo puede reducir, pero no eliminar, los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros, debido a las limitaciones inherentes al control. Dichas limitaciones incluyen, por ejemplo, la posibilidad de errores o equivocaciones humanas o que los controles sean eludidos por colusión o por hacer caso omiso por parte de la Administración. En consecuencia, siempre existirá algún riesgo de control. Las NAGAs establecen las condiciones bajo las cuales el auditor es requerido a, o puede elegir, realizar pruebas sobre la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos a aplicar¹⁹.
- A44. La evaluación de los riesgos de representación incorrecta material puede expresarse en términos cuantitativos, tales como porcentajes, o en términos no cuantitativos. En cualquier caso, la necesidad de que el auditor realice evaluaciones del riesgo adecuadas es más importante que los diferentes enfoques que pueda emplear para ello. Las NAGAs se refieren normalmente a los “riesgos de representación incorrecta material” más que al riesgo inherente y al riesgo de control por separado. No obstante, la Naga 315 (Revisada 2019) requiere que el riesgo inherente sea evaluado por separado del riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría para responder a los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones de conformidad con la Naga 330.
- A45. Los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones se evalúan con el fin de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos posteriores de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada²⁰.
- A46. La Naga 315 (Revisada 2019) establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros y en las afirmaciones.

Riesgo de detección

- A47. Para un determinado nivel de riesgo de auditoría, el nivel aceptable de riesgo de detección es inversamente proporcional a los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones. Por ejemplo, cuanto mayor sea en opinión del auditor el riesgo de representación incorrecta material, menor será el riesgo de detección aceptable y, en consecuencia, la evidencia de auditoría requerida por el auditor será más persuasiva.
- A48. El riesgo de detección está relacionado con la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que el auditor determine con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por lo tanto, es función de la eficacia de un procedimiento de auditoría y de su aplicación por el auditor. Asuntos como:
- una planificación adecuada;
 - una adecuada asignación de personal al equipo del trabajo;

¹⁹ NAGA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados*, apartados 6-17

²⁰ NAGA 330, apartado 6

- la aplicación del escepticismo profesional; y
- la supervisión y revisión del trabajo de auditoría realizado,

contribuyen a mejorar la eficacia de un procedimiento de auditoría y de su aplicación y reducen la posibilidad de que el auditor pueda elegir un procedimiento de auditoría inadecuado, aplicar incorrectamente un procedimiento de auditoría adecuado o malinterpretar los resultados de la auditoría.

A49. La Naga 300²¹ y la Naga 330 establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la planificación de la auditoría de estados financieros y las respuestas del auditor a los riesgos evaluados. Sin embargo, el riesgo de detección sólo puede reducirse, no eliminarse, debido a las limitaciones inherentes a la auditoría. En consecuencia, siempre existirá algún nivel de riesgo de detección.

Limitaciones inherentes a la auditoría

A50. No cabe esperar, ni es posible, que el auditor reduzca a cero el riesgo de auditoría y, en consecuencia, el auditor no puede obtener una seguridad absoluta de que los estados financieros estén exentos de representación incorrecta material, debido a fraude o error. Esto se debe a que existen limitaciones inherentes a la auditoría, que tienen como resultado el que la mayor parte de la evidencia de auditoría a partir de la que el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión sea más persuasiva que concluyente. Las limitaciones inherentes a la auditoría surgen de:

- la naturaleza de la información financiera;
- la naturaleza de los procedimientos de auditoría; y
- la necesidad de que la auditoría se realice en un plazo de tiempo y con un coste razonables.

La naturaleza de la información financiera

A51. La preparación de estados financieros conlleva juicios de la Administración al aplicar a los hechos y circunstancias de la entidad de los requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Adicionalmente, numerosas partidas de los estados financieros llevan implícitas decisiones o evaluaciones subjetivas o cierto grado de incertidumbre, y puede haber diversas interpretaciones o juicios aceptables. En consecuencia, algunas partidas de los estados financieros están sujetas a un nivel inherente de variabilidad que no puede ser eliminado mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales. Por ejemplo, éste es con frecuencia el caso de determinadas estimaciones contables. No obstante, las NAGAs requieren que el auditor considere específicamente si las estimaciones contables son razonables en el contexto del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y de las correspondientes revelaciones de información, así como los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la Administración²².

La naturaleza de los procedimientos de auditoría

A52. Existen limitaciones prácticas y legales de la capacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría. Por ejemplo:

- Existe la posibilidad de que la Administración u otros puedan no proporcionar, de manera intencionada o no, toda la información que sea relevante para la preparación de los estados financieros o que haya solicitado el auditor. En consecuencia, el auditor no puede estar seguro de la integridad de la información, aunque haya aplicado procedimientos de auditoría para tener seguridad de que se ha obtenido toda la información relevante.
- El fraude puede implicar la existencia de planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación. Por lo tanto, los procedimientos de auditoría utilizados para conseguir evidencia de auditoría pueden no ser eficaces para detectar una representación incorrecta intencionada que implique, por ejemplo, colusión para la falsificación de documentación que pueda llevar al auditor a creer que la evidencia de auditoría es válida cuando no lo es. El auditor no ha sido formado como experto en autenticación de documentos, ni se pretende que lo sea.
- Una auditoría no es una investigación oficial de supuestas irregularidades. En consecuencia, el auditor no tiene poderes legales específicos, tal como el de llevar a cabo registros, lo cual puede ser necesario para una investigación de ese tipo.

La oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio

A53. La dificultad, el tiempo o el coste que implique no son un fundamento válido para que el auditor omita un procedimiento de auditoría para el que no existan procedimientos alternativos, o para que se conforme con evidencia de auditoría que no llegue a ser persuasiva. Una planificación adecuada ayuda a disponer de tiempo y recursos suficientes para la realización de la auditoría. No obstante, la relevancia de la información, y, por lo tanto, su valor tiende a disminuir con el transcurso del tiempo, por lo que

²¹ NAGA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*

²² NAGA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* y NAGA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor sobre los estados financieros*, apartado 12

hay que alcanzar un equilibrio entre la fiabilidad de la información y su coste. Esto se reconoce en ciertos marcos de preparación y presentación de información financiera (véase, por ejemplo, el *Marco para la preparación y presentación de estados financieros* del IASB). En consecuencia, los usuarios de los estados financieros esperan que el auditor se forme una opinión sobre los estados financieros en un plazo de tiempo y con un coste razonables, reconociendo que no es factible tener en cuenta toda la información que pueda existir o tratar cada cuestión de manera exhaustiva bajo el supuesto de que la información es errónea o fraudulenta, salvo que se pruebe lo contrario.

A54. En consecuencia, es necesario que el auditor:

- planifique la auditoría para que se ejecute de manera eficaz;
- dirija el esfuerzo de auditoría a las áreas en las que se prevea un mayor riesgo de representación incorrecta material, debido a fraude o error, dedicando, por lo tanto, menos esfuerzo a otras áreas; y
- realice pruebas y utilice otros medios para examinar poblaciones en busca de representaciones incorrectas.

A55. Teniendo en cuenta el enfoque descrito en el apartado A54, las NAGAs contienen requerimientos relativos a la planificación y ejecución de la auditoría y requieren que el auditor, entre otras cosas:

- disponga de una base para la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros y en las afirmaciones, mediante la aplicación de procedimientos de evaluación del riesgo y otras actividades relacionadas²³; y
- realice pruebas y utilice otros medios para examinar poblaciones de un modo que proporcione al auditor una base razonable para alcanzar conclusiones acerca de la población²⁴.

Otros asuntos que afectan a las limitaciones inherentes a la auditoría

A56. En el caso de determinadas afirmaciones o asuntos analizados, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar representaciones incorrectas materiales son especialmente significativos. Dichas afirmaciones o asuntos objeto de análisis incluyen:

- El fraude, especialmente el fraude en el que participa la alta Administración o cuando existe colusión. Véase la Naga 240 para más detalles.
- La existencia e integridad de las relaciones y transacciones con partes relacionadas. Véase la Naga 550²⁵ para más detalles.
- El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Véase la Naga 250 (Revisada)²⁶ para más detalles.
- Hechos o condiciones futuros que puedan ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en marcha. Véase la Naga 570 (Revisada)²⁷ para más detalles.

Las NAGAs aplicables identifican procedimientos de auditoría específicos para permitir mitigar el efecto de las limitaciones inherentes.

A57. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que no se detecten algunas representaciones incorrectas materiales de los estados financieros, aun en el caso de que la auditoría se planifique y ejecute correctamente de conformidad con las NAGAs. En consecuencia, el posterior descubrimiento de una representación incorrecta material en los estados financieros, debido a fraude o error, por sí solo, no indica la existencia de un fallo en la realización de la auditoría de conformidad con las NAGAs. Sin embargo, las limitaciones inherentes a la auditoría no son una justificación para que el auditor se conforme con evidencia de auditoría que no llegue a ser persuasiva. La determinación de si una auditoría se ha realizado de conformidad con las NAGAs se efectúa a la luz de los procedimientos de auditoría aplicados en función de las circunstancias, de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida como resultado de aquellos y de la idoneidad del informe del auditor sobre la base de una evaluación de dicha evidencia teniendo en cuenta los objetivos generales del auditor.

Realización de la auditoría de conformidad con las NAGAs

Naturaleza de las NAGAs (Ref: Apartado 18)

A58. Las NAGAs, consideradas en su conjunto, proporcionan las normas que rigen el trabajo del auditor para el cumplimiento de sus objetivos generales. Las NAGAs tratan de las responsabilidades generales del auditor, así como de las consideraciones adicionales del auditor relevantes para la aplicación de dichas responsabilidades a temas específicos.

²³ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 13

²⁴ NAGA 330; NAGA 500; NAGA 520, *Procedimientos analíticos* y NAGA 530, *Muestreo de auditoría*.

²⁵ NAGA 550, *Partes relacionadas*

²⁶ NAGA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*

²⁷ NAGA 570 (Revisada), *Empresa en marcha*

- A59. El alcance, la fecha de entrada en vigor y cualquier limitación específica a la aplicabilidad de una determinada Naga se exponen claramente en la Naga. Salvo indicación contraria en la Naga, se permite al auditor aplicar una Naga antes de la fecha de entrada en vigor mencionada en ella.
- A60. En la realización de una auditoría, además de las NAGAs, el auditor puede tener que cumplir requerimientos legales o reglamentarios. Las NAGAs no hacen caso omiso de las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la auditoría de estados financieros. En el caso de que dichas disposiciones difieran de las NAGAs, una auditoría ejecutada únicamente de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias no cumplirá, de forma automática, las NAGAs.
- A61. El auditor también puede realizar la auditoría de conformidad tanto con las NAGAs como con las normas de auditoría de una determinada jurisdicción o país. En este caso, además de cumplir cada una de las NAGAs aplicables a la auditoría, puede resultar necesario que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales con el fin de cumplir las normas aplicables de dicha jurisdicción o país.

Consideraciones específicas para auditorías del sector público

- A62. Las NAGAs son aplicables a los trabajos del sector público. Sin embargo, las responsabilidades del auditor del sector público pueden verse afectadas por el mandato de auditoría, o por las obligaciones de las entidades del sector público contempladas en las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones (tales como resoluciones parlamentarias, requerimientos administrativos u órdenes ministeriales), que pueden establecer un alcance más amplio que el de una auditoría de estados financieros de conformidad con las NAGAs. Dichas responsabilidades adicionales no se tratan en las NAGAs. Es posible que se traten en los pronunciamientos de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores o de los emisores de normas nacionales, o en directrices desarrolladas por entidades públicas con competencia en materia de auditoría del sector público.

Contenido de las NAGAs (Ref: Apartado 19)

- A63. Además de los objetivos y requerimientos (los requerimientos se expresan en las NAGAs utilizando el término “deberá”), una Naga contiene orientaciones relacionadas con ellos bajo la forma de una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas. También puede contener una introducción en la que se proporcione el contexto relevante para una correcta comprensión de las NAGAs, así como definiciones. En consecuencia, la totalidad del texto de una Naga es relevante para comprender los objetivos indicados en ella y para la adecuada aplicación de sus requerimientos.
- A64. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una explicación más detallada de los requerimientos de una Naga y orientaciones para su aplicación práctica. En concreto, pueden:
- Explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación, así como en determinadas NAGAs, tal como la Naga 315 (Revisada 2019), el motivo por el que se requiere un procedimiento.
 - Incluir ejemplos de procedimientos que pueden resultar adecuados en función de las circunstancias. En determinadas NAGAs, tal como la Naga 315 (Revisada 2019), los ejemplos se muestran en tablas o cuadros.

Si bien dichas orientaciones, en sí mismas, no constituyen un requerimiento, son relevantes para la adecuada aplicación de los requerimientos de una Naga. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de base sobre los asuntos tratados en una Naga.

- A65. Los anexos forman parte de la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas. El propósito y la utilización prevista de un anexo se explican en el cuerpo de las correspondientes NAGAs o en el título e introducción del anexo.
- A66. La introducción puede incluir, según sea necesario, asuntos tales como la explicación de:
- El propósito y alcance de la Naga, incluido el modo en que la Naga está relacionada con otras NAGAs.
 - La materia objeto de análisis de la Naga.
 - Las respectivas responsabilidades del auditor y de otros en relación con la materia objeto de análisis de la Naga.
 - El contexto en el que se enmarca la Naga.

- A67. Una Naga puede incluir, en una sección aparte titulada “Definiciones”, una descripción del significado atribuido a determinados términos a efectos de las NAGAs. Estas definiciones se proporcionan con el fin de facilitar la aplicación e interpretación congruentes de las NAGAs y no tienen como finalidad hacer caso omiso definiciones que se puedan haber establecido con otros propósitos, bien sea en las disposiciones legales o reglamentarias o en otras disposiciones. Salvo indicación contraria, dichos términos tendrán el mismo significado en la totalidad de las NAGAs. El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Trabajos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* publicado por IFAC contiene una relación completa de términos definidos y adoptados en las NAGAs. Asimismo, incluye descripciones de otros términos que aparecen en las NAGAs, con la finalidad de facilitar una interpretación y traducción

comunes y congruentes.

A68. Cuando resulta adecuado, en la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de cada Naga se incluyen consideraciones adicionales específicas para auditorías de entidades de menor tamaño y entidades del sector público. Estas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de las NAGAs en la auditoría de dichas entidades. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar y cumplir los requerimientos de las NAGAs.

Consideraciones de escalabilidad

A69. Se han incluido consideraciones de escalabilidad en algunas NAGAs (por ejemplo, en la Naga 315 (Revisada 2019)), que ilustran la aplicación de los requerimientos a todas las entidades independientemente de si su naturaleza y circunstancias son más o menos complejas. Las entidades menos complejas son aquellas para las que pueden ser de aplicación las características del apartado A71.

A70. Las “consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión” incluidas en algunas NAGAs han sido desarrolladas principalmente con referencia a las entidades no listadas. Sin embargo, algunas de las consideraciones pueden ser útiles en auditorías de entidades de pequeña dimensión listadas.

A71. Con el fin de especificar las consideraciones adicionales relativas a las auditorías de entidades de pequeña dimensión, una “entidad de pequeña dimensión” se refiere a una entidad que por lo general posee características cualitativas tales como:

- (a) concentración de la propiedad y de la Administración en un reducido número de personas (a menudo una única persona, bien sea una persona física u otra empresa que sea propietaria de la entidad, siempre que el propietario reúna las características cualitativas relevantes); y
- (b) una o más de las siguientes características:
 - (i) transacciones sencillas o sin complicaciones;
 - (ii) contabilidad sencilla;
 - (iii) pocas líneas de negocio y reducido número de productos en cada línea de negocio;
 - (iv) sistemas más sencillos de control interno;
 - (v) pocos niveles de Administración con responsabilidad sobre un amplio espectro de controles; o
 - (vi) poco personal del que gran parte desempeña un amplio espectro de tareas.

Estas características cualitativas no son exhaustivas, ni son exclusivas de las entidades de pequeña dimensión, y las entidades de pequeña dimensión no presentan necesariamente todas estas características.

Consideraciones específicas para herramientas y técnicas automatizadas

A72. Las consideraciones específicas para “herramientas y técnicas automatizadas” incluidas en determinadas NAGAs (por ejemplo, en la Naga 315 (Revisada 2019)) han sido desarrolladas para explicar el modo en que el auditor puede aplicar determinados requerimientos cuando utilice herramientas y técnicas automatizadas para la aplicación de procedimientos de auditoría.

A73. Las NAGAs se refieren al propietario de una entidad de pequeña dimensión que participa en el día a día de la Administración de la entidad como “propietario-gerente”.

Objetivos establecidos en cada una de las NAGAs (Ref: Apartado 21)

A74. Cada Naga contiene uno o varios objetivos que relacionan los requerimientos con los objetivos generales del auditor. Los objetivos de cada Naga sirven para dirigir al auditor hacia el resultado que persiguen las NAGAs, a la vez que son lo suficientemente específicos para facilitar al auditor:

- la comprensión de lo que necesita ser logrado y, cuando sea necesario, los medios adecuados para ello; y
- la decisión sobre la necesidad de continuar trabajando para alcanzarlos en las circunstancias específicas del trabajo.

A75. Los objetivos a ser interpretados en el contexto de los objetivos generales del auditor establecidos en el apartado 11 de la presente Naga. Al igual que ocurre con los objetivos generales del auditor, la capacidad de alcanzar un objetivo concreto también está sujeta a las limitaciones inherentes a una auditoría.

A76. Al utilizar los objetivos, se requiere que el auditor tenga en cuenta las relaciones existentes entre las NAGAs. Esto se debe a que, como se indica en el apartado A58, las NAGAs en algunos casos tratan las responsabilidades generales y, en otros, la aplicación de dichas responsabilidades a temas específicos. Por ejemplo, esta Naga requiere que el auditor adopte una actitud de escepticismo profesional, lo cual es necesario en todos los aspectos de la planificación y ejecución de una auditoría, pero no se repite como requerimiento en cada Naga. Con mayor grado de detalle, la Naga 315 (Revisada 2019) y la Naga 330 contienen, entre otros, los

objetivos y requerimientos referentes, respectivamente, a las responsabilidades del auditor de identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material y de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos evaluados. Dichos objetivos y requerimientos son aplicables durante toda la auditoría. Una Naga que trate aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la Naga 540 (Revisada)) puede desarrollar el modo en que los objetivos y requerimientos de otras NAGAs, como la Naga 315 (Revisada 2019) y la Naga 330, a ser aplicados en relación con el asunto objeto de la Naga, pero no los repite. Así, para la consecución del objetivo establecido en la Naga 540 (Revisada), el auditor tiene en cuenta los objetivos y requerimientos de otras NAGAs aplicables.

Utilización de objetivos para determinar la necesidad de procedimientos de auditoría adicionales (Ref: Apartado 21(a))

A77. Los requerimientos de las NAGAs están diseñados con el propósito de permitir al auditor alcanzar los objetivos especificados en cada Naga y, de este modo, los objetivos generales del auditor. Se espera, por lo tanto, que una adecuada aplicación de los requerimientos de las NAGAs por parte del auditor proporcione una base suficiente para que éste alcance los objetivos. Sin embargo, debido a que las circunstancias de los trabajos de auditoría varían ampliamente y debido a que no todas estas circunstancias se pueden prever en las NAGAs, el auditor es responsable de la determinación de los procedimientos de auditoría necesarios para cumplir los requerimientos de las NAGAs y alcanzar los objetivos. En función de las circunstancias de un trabajo, pueden existir asuntos específicos que requieran que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales a los requeridos por las NAGAs, con el fin de cumplir los objetivos especificados en las NAGAs.

Utilización de los objetivos para evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 21(b))

A78. Se requiere que el auditor se guíe por los objetivos para evaluar si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en el contexto de sus objetivos generales. Si, como resultado de esa evaluación, el auditor concluye que la evidencia de auditoría no es suficiente y adecuada, puede seguir uno o varios de los enfoques siguientes para cumplir el requerimiento del apartado 21(b):

- evaluar si, como resultado del cumplimiento de otras NAGAs, se ha obtenido o a ser obtenida evidencia de auditoría adicional relevante;
- ampliar el trabajo realizado en la aplicación de uno o varios requerimientos; o
- aplicar otros procedimientos que el auditor considere necesarios en función de las circunstancias.

Cuando se prevea que ninguna de las anteriores actuaciones vaya a resultar practicable o posible en las circunstancias concurrentes, el auditor no podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, requiriéndole las NAGAs que determine el efecto sobre el informe del auditor o sobre su capacidad para finalizar el trabajo.

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

Requerimientos aplicables (Ref: Apartado 22)

A79. En algunos casos, una Naga (y, por lo tanto, todos sus requerimientos) puede no ser aplicable en las circunstancias concurrentes. Por ejemplo, si una entidad no cuenta con una función de auditoría interna, ninguna disposición de la Naga 610 (Revisada 2013)²⁸ es aplicable.

A80. En una Naga aplicable, pueden existir requerimientos condicionales. Un requerimiento de este tipo es aplicable cuando concurren las circunstancias previstas en el requerimiento y existe la condición. Por lo general, el carácter condicional de un requerimiento será explícito o implícito. Por ejemplo:

- El requerimiento de expresar una opinión modificada si existe una limitación al alcance²⁹ supone un requerimiento condicional explícito.
- El requerimiento de comunicar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad³⁰ las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría, el cual depende de la existencia de dichas deficiencias significativas; y el requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la presentación y revelación de información por segmentos de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable³¹, que depende de si dicho marco requiere o permite tal revelación de información, son ejemplos de requerimientos condicionales implícitos.

En algunos casos, se puede indicar que un requerimiento está condicionado por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. Por ejemplo, se puede requerir que el auditor renuncie al trabajo de auditoría, *si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten*, o se puede requerir que el auditor emprenda determinadas actuaciones, *salvo que las*

²⁸ NAGA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 2

²⁹ NAGA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe del auditor independiente*, apartado 13

³⁰ NAGA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno corporativo y a la Administración de la entidad*, apartado 9

³¹ NAGA 501, *Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas*, apartado 13

disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban. Según la jurisdicción de que se trate, la autorización o prohibición por las disposiciones legales o reglamentarias puede ser explícita o implícita.

Inaplicación de un requerimiento (Ref: Apartado 23)

A81. La Naga 230 establece requerimientos de documentación en los casos excepcionales en los que el auditor no cumpla un requerimiento aplicable³². Las NAGAs no exigen el cumplimiento de un requerimiento que no sea aplicable en las circunstancias concurrentes en la auditoría.

Objetivo no alcanzado (Ref: Apartado 24)

A82. La determinación de si un objetivo ha sido alcanzado es un asunto de juicio profesional del auditor. Dicho juicio tiene en cuenta los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados en cumplimiento de los requerimientos de las NAGAs y la evaluación del auditor sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y sobre si es necesario realizar más trabajo en las circunstancias específicas del trabajo para alcanzar los objetivos establecidos en las NAGAs. En consecuencia, entre las circunstancias que pueden dar lugar a que no se alcance un objetivo se incluyen aquellas que:

- Impidan que el auditor cumpla los requerimientos aplicables de una Naga.
- Tengan como resultado que no sea factible o posible que el auditor realice procedimientos de auditoría adicionales u obtenga evidencia de auditoría adicional tal y como habría sido necesario con arreglo a los objetivos de conformidad con el apartado 21, por ejemplo, debido a una limitación de la evidencia de auditoría disponible.

A83. La documentación de auditoría que cumple los requerimientos de la Naga 230 y los requerimientos específicos de documentación de otras NAGAs aplicables proporciona la evidencia en la que el auditor basa sus conclusiones en relación con el cumplimiento de sus objetivos generales. Si bien no es necesario que el auditor documente por separado (por ejemplo, mediante un listado de comprobaciones) que se han alcanzado los objetivos individuales, documentar que no se ha alcanzado un objetivo ayudará al auditor a evaluar si ello le ha impedido alcanzar los objetivos generales.

³² NAGA 230, apartado 12