

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 200**  
**OBJETIVOS GLOBALES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE Y**  
**REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CONFORMIDAD**  
**CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA**

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

**CONTENIDO**

---

	Apartado
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta NIA .....	1–2
La auditoría de estados financieros .....	3–9
Fecha de entrada en vigor .....	10
<b>Objetivos globales del auditor</b> .....	11–12
<b>Definiciones</b> .....	13
<b>Requerimientos</b>	
Requerimientos de ética relativos a la 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 NIA.....	18–24
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	
La auditoría de estados financieros .....	A1–A13
Definiciones .....	A14–A15
Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros.....	A16–A19
Escepticismo profesional .....	A20–A24
Juicio profesional .....	A25–A29
Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría.....	A30–A54
Realización de la auditoría de conformidad con las NIA.....	A55–A78

---

## Introducción

### Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades globales que tiene el auditor independiente cuando realiza una auditoría de estados financieros de conformidad con las NIA. En particular, establece los objetivos globales 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 NIA e incluye requerimientos que establecen las responsabilidades globales del auditor independiente aplicables en todas las auditorías, incluida la obligación de cumplir las NIA. En adelante, al auditor independiente se le denomina “auditor”.
2. Las NIA 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 NIA 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 NIA. En consecuencia, aunque el auditor pueda encontrar útiles en dichas circunstancias determinados aspectos de las NIA, es responsabilidad del auditor asegurarse del cumplimiento de todas las obligaciones relevantes legales, reglamentarias o profesionales.

### La auditoría de estados financieros

3. El objetivo 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 información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA 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 dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad. Las NIA no imponen responsabilidades a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad y no invalidan las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. No obstante, una auditoría de conformidad con las NIA se realiza partiendo de la

premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar la auditoría. La auditoría de los estados financieros no exige a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad de sus responsabilidades. (Ref.: Apartados A2–A11)

5. Como base para la opinión del auditor, las NIA requieren que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Una seguridad razonable es un grado alto 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 incorrecciones 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 convincente que concluyente. (Ref.: Apartados A30–A54)
6. El concepto de importancia relativa 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 incorrecciones identificadas sobre la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros.<sup>1</sup> En general, las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse 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 incorrección o por una combinación de ambos. La opinión del auditor se refiere a los estados financieros en su conjunto y, en consecuencia, el auditor no tiene la responsabilidad de detectar las incorrecciones que no sean materiales considerando los estados financieros en su conjunto.
7. Las NIA 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 NIA 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:

---

<sup>1</sup> NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría* y NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*.

- Identifique y valore los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, basándose en el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.
  - Obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si existen incorrecciones materiales, mediante el diseño y la implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados.
  - 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 información financiera 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 dirección, a los responsables del gobierno de la entidad, o a terceros ajenos a la entidad, en relación con cuestiones que surjan de la auditoría. Dichas responsabilidades pueden establecerse en las NIA o en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.<sup>2</sup>

### Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA se aplica a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

### Objetivos globales del auditor

11. En la realización de la auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor son:
- (a) la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida 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 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 NIA, 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 de

---

<sup>2</sup> Véase, por ejemplo, NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad* y la NIA 240, apartado 43, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*.

auditoría no sea suficiente para informar a los usuarios de los estados financieros, las NIA requieren que el auditor deniegue la opinión o que renuncie al encargo (o dimita)<sup>3</sup>, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

## Definiciones

13. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

- (a) Marco de información financiera aplicable: marco de información financiera adoptado por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno 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 imagen fiel” se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y, además:

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

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

- (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 NIA:

- (i) La suficiencia de la evidencia de auditoría es la medida cuantitativa de ésta. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de

---

<sup>3</sup> En las NIA únicamente se utiliza el término "renuncia".

incorrección 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 incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.
- (d) Auditor: la o las personas que realizan la auditoría, normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma de auditoría. Cuando una NIA establece expresamente que un requerimiento ha de cumplirse o una responsabilidad ha de asumirse por el socio del encargo, se utiliza el término “socio del encargo” en lugar de “auditor”. En su caso, los términos “socio del encargo” y “firma” 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 incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones.
- (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 información financiera aplicable. El término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco 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 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 A1–A1a)
- (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 de fechas anteriores.

- (h) Dirección: persona o personas con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, la dirección incluye a algunos o a todos los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente.
- (i) Incorrección: diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

Cuando el auditor manifiesta una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las incorrecciones 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 expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales.

- (j) Premisa, referida a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, sobre la que se realiza la auditoría: la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad reconocen y entienden que tienen las siguientes responsabilidades, fundamentales para realizar una auditoría de conformidad con las NIA. Es decir, son responsables:
  - (i) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel;
  - (ii) del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
  - (iii) de proporcionar al auditor:
    - a. acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno 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 dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno 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 imagen fiel, el apartado (i) anterior puede formularse como “de la preparación y presentación *fiel* de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera”, o “de la preparación de estados financieros *que expresan la imagen fiel, de conformidad con el marco de información financiera*”.

La “premisa referida a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno 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 encargo de auditoría.
- (l) Escepticismo profesional: actitud que implica una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración 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 incorrección material: riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones:
- (i) Riesgo inherente – Susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.
- (ii) Riesgo de control – Riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.
- (o) Responsables del gobierno de la entidad: persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador

fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente.

## **Requerimientos**

### **Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros**

14. El auditor cumplirá los requerimientos de ética, incluidos los relativos a la independencia, aplicables a los encargos de auditoría de estados financieros. (Ref.: Apartados A16–A19)

### **Escepticismo profesional**

15. El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. (Ref.: Apartados A20–A24)

### **Juicio profesional**

16. El auditor aplicará su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros. (Ref.: Apartados A25–A29)

### **Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría**

17. Con el fin de alcanzar una seguridad razonable, el auditor obtendrá 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 A30–A54)

### **Realización de la auditoría de conformidad con las NIA**

#### *Cumplimiento de las NIA aplicables a la auditoría*

18. El auditor cumplirá todas las NIA aplicables a la auditoría. Una NIA es aplicable a la auditoría cuando la NIA está en vigor y concurren las circunstancias a las que se refiere la NIA. (Ref.: Apartados A55–A59)
19. El auditor conocerá el texto completo de la NIA, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref.: Apartados A60–A68)

20. El auditor no manifestará en el informe de auditoría haber cumplido con los requerimientos de las NIA a no ser que haya cumplido con los requerimientos de la presente NIA y los de todas las demás NIA aplicables a la auditoría.

*Objetivos establecidos en cada NIA*

21. Con el fin de alcanzar los objetivos globales del auditor, éste seguirá los objetivos mencionados en cada NIA aplicable, al planificar y ejecutar la auditoría, teniendo en cuenta las relaciones existentes entre las NIA, con la finalidad de: (Ref.: Apartados A69–A71)
- (a) determinar si es necesario algún procedimiento de auditoría adicional a los exigidos por las NIA para alcanzar los objetivos establecidos en ellas; y (Ref.: Apartado A72)
  - (b) evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref.: Apartado A73)

*Cumplimiento de los requerimientos aplicables*

22. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 23, el auditor cumplirá cada uno de los requerimientos de las NIA salvo que en las circunstancias de la auditoría:
- (a) no sea aplicable la totalidad de la NIA; o
  - (b) el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y ésta no concurra. (Ref.: Apartados A74–A75)
23. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIA. En dichas circunstancias, el auditor aplicará 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 A76)

*Objetivo no alcanzado*

24. En el caso de que un objetivo de una NIA aplicable no pueda alcanzarse, el auditor evaluará si ello le impide alcanzar sus objetivos globales y, en consecuencia, si requiere que el auditor, de conformidad con las NIA, exprese una opinión modificada o renuncie al encargo (si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten). El hecho de no alcanzar un objetivo constituye un hecho significativo que, de conformidad con la NIA

230, debe ser documentado.<sup>4</sup> (Ref.: Apartados A77–A78)

\*\*\*

## 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 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 dirección 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 otras cuestiones específicas, tales como la eficacia del control interno, o la congruencia de un informe separado preparado por la dirección con los estados financieros. Aunque las NIA incluyen requerimientos y orientaciones en relación con dichas cuestiones, 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 dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad en relación con la 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 NIA se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad han reconocido y comprenden que son responsables:
- (a) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel.
  - (b) del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad consideren necesario para permitir la

---

<sup>4</sup> NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 8 (c).

preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y

- (c) de proporcionar al auditor:
- (ii) acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
  - (iii) información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad para los fines de la auditoría; y
  - (iv) 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 dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad requiere:

- La identificación del marco 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 dirección 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 información financiera aplicable.

A4. Los estados financieros pueden estar preparados de conformidad con un marco 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 información financiera aplicable a menudo comprende normas 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 información financiera puede comprender a la vez

normas 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 información financiera aplicable. En algunos casos, el marco 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 cuestiones 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 cuestiones 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 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 información financiera, prevalece la fuente con mayor rango normativo.

- A6. Los requerimientos del marco 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 información financiera son marcos de imagen fiel, mientras que otros son marcos de cumplimiento. Los marcos de información financiera que comprenden principalmente las normas 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 fiel. Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board (IASB)).

A8. Los requerimientos del marco 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 (International Public Sector Accounting Standards Board) 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 NIA 210 establece requerimientos y proporciona orientaciones para determinar la aceptabilidad del marco de información financiera aplicable.<sup>5</sup> La NIA 800 (Revisada) trata de los aspectos particulares a tener en cuenta cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(a).

<sup>6</sup> NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, apartado 8.

- A10. La significatividad de la premisa a partir de la cual se realiza la auditoría requiere que el auditor obtenga, de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno 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 encargo de auditoría.<sup>7</sup>

#### Consideraciones específicas para auditorías en el 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 dirección, 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 disposiciones.<sup>8</sup>

#### *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 información financiera aplicable. Sin embargo, la forma de expresión de la opinión del auditor dependerá del marco de información financiera y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. La mayoría de los marcos 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 información financiera aplicable incluye su presentación.
- A13. Cuando el marco de información financiera sea un marco de imagen fiel, como ocurre normalmente en el caso de estados financieros con fines generales, las NIA requieren una opinión sobre si los estados financieros expresan la imagen fiel, o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales. Cuando el marco 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 información financiera aplicable. Salvo indicación contraria expresa, las referencias en las NIA a la opinión del auditor abarcan ambas formas de opinión.

## Definiciones

### *Estados financieros (Ref.: Apartado 13(f))*

---

<sup>7</sup> NIA 210, apartado 6(b).

<sup>8</sup> Véase apartado A59.

- A14. Algunos marcos 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 se debe incluir en los estados financieros según el marco 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 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.

**Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros** (Ref.: Apartado 14)

- A16. El auditor está sujeto a los requerimientos de ética aplicables relativos a los encargos de auditoría de estados financieros, incluidos los relativos a la independencia. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden los contenidos en las partes A y B del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética de IESBA) [International Ethics Standard Board for Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants (the IESBA Code)] relativos a la auditoría de estados financieros, así como los requerimientos nacionales que sean más restrictivos.
- A17. La parte A del Código de ética de IESBA establece los principios fundamentales de ética profesional a aplicar por el auditor en la realización de una auditoría de estados financieros y proporciona un marco conceptual para la aplicación de dichos principios. Los principios fundamentales a cumplir por el auditor según el Código de ética de IESBA son:
- (a) integridad;
  - (b) objetividad;
  - (c) competencia y diligencia profesionales;
  - (d) confidencialidad, y
  - (e) comportamiento profesional.

La parte B del Código de ética de IESBA detalla el modo en que el marco conceptual debe aplicarse en situaciones específicas.

- A18. En el caso de un encargo de auditoría, es de interés público y constituye, por tanto, una exigencia del Código de ética de IESBA, que el auditor sea independiente de la entidad sometida a la auditoría. La independencia, según el Código de ética de IESBA, 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.
- A19. La Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1,<sup>9</sup> o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes,<sup>10</sup> tratan de las responsabilidades de la firma de auditoría de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de auditoría. La NICC 1 determina las responsabilidades de la firma de auditoría de establecer políticas y procedimientos diseñados con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia.<sup>11</sup> La NIA 220 establece las responsabilidades del socio del encargo con respecto a los requerimientos de ética aplicables. Estas responsabilidades implican mantener una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, ante los posibles indicios de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo, determinar las medidas adecuadas a adoptar, si llegan a conocimiento del socio del encargo elementos que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido los requerimientos de ética, y alcanzar una conclusión sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia aplicables al encargo de auditoría.<sup>12</sup> La NIA 220 reconoce que el equipo del encargo está facultado para confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría para cumplir sus responsabilidades relativas a los procedimientos de control de calidad aplicables a un determinado encargo de auditoría, salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría u otras partes sugieran lo contrario.

### **Escepticismo profesional (Ref.: Apartado 15)**

---

<sup>9</sup> NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

<sup>10</sup> NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 2.

<sup>11</sup> NICC 1, apartados 20-25.

<sup>12</sup> NIA 220, apartados 9-12.

- A20. 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 NIA.
- A21. 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.
  - Generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de los hechos observados en la auditoría.
  - Utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados.
- A22. 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 dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. Asimismo, implica atender 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 justificativa de una cifra material en los estados financieros.
- A23. El auditor puede aceptar que los registros y documentos son auténticos, salvo que tenga motivos para creer lo contrario. Sin embargo, el auditor debe plantearse la fiabilidad de la información que va a ser utilizada como evidencia de auditoría.<sup>13</sup> 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 NIA requieren que el auditor investigue con más detalle y determine las

---

<sup>13</sup> NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartados 7-9.

modificaciones o los procedimientos de auditoría adicionales necesarios para resolver la cuestión.<sup>14</sup>

- A24. No puede esperarse que el auditor no tenga en cuenta su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. No obstante, la convicción de que la dirección y los responsables del gobierno 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 no sea convincente para la obtención de una seguridad razonable.

### **Juicio profesional** (Ref.: Apartado 16)

- A25. 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 NIA, 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, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría utilizados para cumplir los requerimientos de las NIA 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 NIA y, de ese modo, los objetivos globales del auditor.
- La evaluación de los juicios de la dirección en la aplicación del marco de información financiera aplicable a la entidad.
- Las conclusiones sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, por ejemplo, al valorar la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la dirección al preparar los estados financieros.

- A26. 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.

- A27. 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 cuestiones complejas o controvertidas en el transcurso de la auditoría, tanto dentro del propio equipo del encargo como entre el equipo del encargo

---

<sup>14</sup> NIA 240, apartado 13; NIA 500, apartado 11; NIA 550, *Confirmaciones externas*, apartados 10-11 y 16.

y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma de auditoría, tal como requiere la NIA 220,<sup>15</sup> facilita al auditor la formación de juicios razonables y fundados.

- A28. 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 de auditoría, y, por otra, es congruente con dichos hechos y circunstancias.
- A29. El juicio profesional necesita ser ejercido durante toda la auditoría, debiendo 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 cuestiones significativas surgidas durante la realización de la auditoría.<sup>16</sup> El juicio profesional no debe ser aplicado como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos y circunstancias del encargo 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*

- A30. La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. 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 ésta para la auditoría actual<sup>17</sup>) o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. 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 dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Además, en algunos casos, la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a proporcionar una manifestación que se le haya solicitado) se

<sup>15</sup> NIA 220, apartado 18.

<sup>16</sup> NIA 230, apartado 8.

<sup>17</sup> NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 9.

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.

- A31. 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 valoración del auditor del riesgo de que existan incorrecciones (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor evidencia de auditoría podrá 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.
- A32. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.
- A33. 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 una cuestión de juicio profesional. La NIA 500 y otras NIA 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*

- A34. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección. La valoración 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 valoración de riesgos es una cuestión de juicio profesional, más que una cuestión que pueda medirse con precisión.
- A35. A efectos de las NIA, el riesgo de auditoría no incluye el riesgo de que el auditor pueda expresar la opinión de que los estados financieros contienen incorrecciones 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 incorrección material

- A36. Los riesgos de incorrección material pueden estar relacionados con:
- los estados financieros en su conjunto; y
  - las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.
- A37. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros en su conjunto se refieren a los riesgos de incorrección material que conciernen de manera generalizada a los estados financieros en su conjunto y que afectan potencialmente a muchas de las afirmaciones.
- A38. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se valoran con el fin de determinar la naturaleza, momento de realización y extensión 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 valorar los riesgos de incorrección 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.
- A39. Los riesgos de incorrección 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.
- A40. El riesgo inherente es más elevado para algunas afirmaciones y tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relacionados, que para otros. Por ejemplo, puede ser más elevado en el caso de cálculos complejos o de cuentas integradas por importes obtenidos de estimaciones contables sujetas a una significativa incertidumbre en la estimación. 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 sobrevaloración. Ciertos factores de la entidad y de su entorno, relacionados con varios o con todos los tipos 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 fondo de maniobra insuficiente para continuar las operaciones o un sector en declive caracterizado por un gran número de fracasos empresariales.
- A41. El riesgo de control es función de la eficacia del diseño, implementación y mantenimiento del control interno por parte de la dirección 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 incorrección material en los estados financieros, debido a las limitaciones inherentes al control interno. Dichas limitaciones incluyen, por ejemplo, la posibilidad de errores humanos o de sortear controles, por colusión o por su inadecuada elusión por parte de la dirección. En consecuencia, siempre existirá algún riesgo de control. Las NIA establecen las condiciones bajo las cuales el auditor debe, o puede elegir, realizar pruebas sobre la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos a aplicar.<sup>18</sup>

- A42. Por lo general, las NIA no se refieren por separado al riesgo inherente y al riesgo de control, sino a una valoración combinada de los “riesgos de incorrección material”. Sin embargo, el auditor puede hacer valoraciones separadas o combinadas del riesgo inherente y de control, dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría y de las consideraciones prácticas que tenga en cuenta. La valoración de los riesgos de incorrección material puede expresarse en términos cuantitativos, tales como porcentajes, o en términos no cuantitativos. En cualquier caso, la necesidad de que el auditor realice valoraciones del riesgo adecuadas es más importante que los diferentes enfoques que pueda emplear para ello.
- A43. La NIA 315 (Revisada) establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones.

#### Riesgo de detección

- A44. Para un determinado nivel de riesgo de auditoría, el nivel aceptable de riesgo de detección es inversamente proporcional a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. Por ejemplo, cuanto mayor sea en opinión del auditor el riesgo de incorrección material, menor será el riesgo de detección aceptable y, en consecuencia, la evidencia de auditoría requerida por el auditor deberá ser más convincente.
- A45. El riesgo de detección está relacionado con la naturaleza, momento de realización y extensión 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. Cuestiones como:

---

<sup>18</sup> NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartados 7-17.

- una planificación adecuada;
- una adecuada asignación de personal al equipo del encargo;
- 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.

- A46. La NIA 300<sup>19</sup> y la NIA 330 establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la planificación de la auditoría de estados financieros y las respuestas del auditor a los riesgos valorados. 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*

- A47. 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 libres de incorrección material, debida 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 convincente 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*

- A48. La preparación de estados financieros conlleva juicios de la dirección al aplicar a los hechos y circunstancias de la entidad los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Adicionalmente, numerosas partidas de los estados financieros llevan implícitas decisiones o valoraciones 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

---

<sup>19</sup> NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*.

mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales. Por ejemplo, éste es con frecuencia el caso de determinadas estimaciones contables. No obstante, las NIA requieren que el auditor examine específicamente si las estimaciones contables son razonables en el contexto del marco 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 dirección.<sup>20</sup>

La naturaleza de los procedimientos de auditoría

A49. Existen limitaciones prácticas y legales de la capacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría. Por ejemplo:

- Existe la posibilidad de que la dirección 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 incorrección 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, 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

A50. 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 convincente. Una planificación adecuada

---

<sup>20</sup> NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar* y NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 12.

permite 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 hay que alcanzar un equilibrio entre la fiabilidad de la información y su coste. Esto se reconoce en ciertos marcos 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 la hipótesis de que la información es errónea o fraudulenta, salvo que se pruebe lo contrario.

A51. 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 incorrección material, debida 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 incorrecciones.

A52. Teniendo en cuenta el enfoque descrito en el apartado A51, las NIA 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 valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo y otras actividades relacionadas;<sup>21</sup> 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 población.<sup>22</sup>

Otras cuestiones que afectan a las limitaciones inherentes a la auditoría

A53. En el caso de determinadas afirmaciones o cuestiones analizadas, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son especialmente significativos. Dichas afirmaciones o materias objeto de análisis incluyen:

---

<sup>21</sup> NIA 315 (Revisada), apartados 5-10.

<sup>22</sup> NIA 330; NIA 500; NIA 520, *Procedimientos analíticos*; NIA 530, *Muestreo de auditoría*.

- El fraude, especialmente el fraude en el que participa la alta dirección o cuando existe colusión. Véase la NIA 240 para más detalles.
- La existencia e integridad de las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Véase la NIA 550<sup>23</sup> para más detalles.
- El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Véase la NIA 250<sup>24</sup> para más detalles.
- Hechos o condiciones futuros que puedan ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento. Véase la NIA 570(Revisada)<sup>25</sup> para más detalles.

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

- A54. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que no se detecten algunas incorrecciones materiales de los estados financieros, aun en el caso de que la auditoría se planifique y ejecute correctamente de conformidad con las NIA. En consecuencia, el posterior descubrimiento de una incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, por sí solo, no indica la existencia de un fallo en la realización de la auditoría de conformidad con las NIA. 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 convincente. La determinación de si una auditoría se ha realizado de conformidad con las NIA 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 de auditoría sobre la base de una evaluación de dicha evidencia teniendo en cuenta los objetivos globales del auditor.

### **Realización de la auditoría de conformidad con las NIA**

*Naturaleza de las NIA* (Ref.: Apartado 18)

- A55. Las NIA, consideradas en su conjunto, proporcionan las normas que rigen el trabajo del auditor para el cumplimiento de sus objetivos globales. Las NIA 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.

---

<sup>23</sup> NIA 550, *Partes vinculadas*.

<sup>24</sup> NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*.

<sup>25</sup> NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

- A56. El alcance, la fecha de entrada en vigor y cualquier limitación específica a la aplicabilidad de una determinada NIA se exponen claramente en la NIA. Salvo indicación contraria en la NIA, se permite al auditor aplicar una NIA antes de la fecha de entrada en vigor mencionada en ella.
- A57. En la realización de una auditoría, además de las NIA, el auditor puede tener que cumplir requerimientos legales o reglamentarios. Las NIA no invalidan las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la auditoría de estados financieros. En el caso de que dichas disposiciones difieran de las NIA, una auditoría ejecutada únicamente de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias no cumplirá, de forma automática, las NIA.
- A58. El auditor también puede realizar la auditoría de conformidad tanto con las NIA como con las normas de auditoría de una determinada jurisdicción o país. En este caso, además de cumplir cada una de las NIA 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 en el sector público

- A59. Las NIA son aplicables a los encargos 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 NIA. Dichas responsabilidades adicionales no se tratan en las NIA. Es posible que se traten en los pronunciamientos de la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría (International Organization of Supreme Audit Institutions) o de los emisores de normas nacionales, o en directrices desarrolladas por entidades públicas con competencia en materia de auditoría del sector público.

#### *Contenido de las NIA (Ref.: Apartado 19)*

- A60. Además de los objetivos y requerimientos (los requerimientos se expresan en las NIA utilizando el futuro imperfecto), una NIA 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 la NIA, así como definiciones. En consecuencia, la totalidad del texto de una NIA es relevante para comprender los objetivos indicados en ella y para la adecuada aplicación de sus requerimientos.

A61. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una explicación más detallada de los requerimientos de una NIA y orientaciones para su aplicación práctica. En especial, puede:

- Explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación.
- Incluir ejemplos de procedimientos que pueden resultar adecuados en función de las circunstancias.

Si bien dichas orientaciones, en sí mismas, no constituyen un requerimiento, son relevantes para la adecuada aplicación de los requerimientos de una NIA. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también puede proporcionar información de base sobre las cuestiones tratadas en una NIA.

A62. 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 la correspondiente NIA o en el título e introducción del anexo.

A63. La introducción puede incluir, según sea necesario, cuestiones tales como la explicación de:

- El propósito y alcance de la NIA, incluido el modo en que la NIA está relacionada con otras NIA.
- La materia objeto de análisis de la NIA.
- Las respectivas responsabilidades del auditor y de otros en relación con la materia objeto de análisis de la NIA.
- El contexto en el que se enmarca la NIA.

A64. Una NIA puede incluir, en una sección aparte titulada “Definiciones”, una descripción del significado atribuido a determinados términos a efectos de las NIA. Estas definiciones se proporcionan con el fin de facilitar la aplicación e interpretación congruentes de las NIA y no tienen como finalidad invalidar 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 NIA. El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board) en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de aseguramiento y Servicios relacionados* publicado por la IFAC contiene una relación completa de términos definidos en las NIA. Asimismo, incluye descripciones de otros términos que aparecen en las NIA, con la finalidad de facilitar una interpretación y traducción comunes y congruentes.

- A65. Cuando resulta adecuado, en la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de cada NIA se incluyen consideraciones adicionales específicas para auditorías de entidades de pequeña dimensión y entidades del sector público. Estas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de las NIA 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 NIA.

#### Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

- A66. 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 dirección en un reducido número de personas (habitualmente una sola persona, ya sea una persona física u otra entidad que posee a la entidad siempre que el propietario presente 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) reducido número de controles internos;
    - (v) pocos niveles de dirección con responsabilidad sobre un amplio espectro de controles; o
    - (vi) poco personal del que gran parte desempeña un amplio espectro de tareas.

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

- A67. Las consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión incluidas en las NIA han sido desarrolladas principalmente con referencia a las entidades no cotizadas. Sin embargo, algunas de las consideraciones pueden ser útiles en auditorías de entidades de pequeña dimensión cotizadas.
- A68. Las NIA se refieren al propietario de una entidad de pequeña dimensión que participa en el día a día de la dirección de la entidad como “propietario-gerente”.

*Objetivos establecidos en cada NIA (Ref.: Apartado 21)*

- A69. Cada NIA contiene uno o varios objetivos que relacionan los requerimientos con los objetivos globales del auditor. Los objetivos de cada NIA sirven para dirigir al auditor hacia el resultado que persigue la NIA, a la vez que son lo suficientemente específicos para facilitar al auditor:
- la comprensión de lo que debe lograr 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 encargo.
- A70. Los objetivos deben interpretarse en el contexto de los objetivos globales del auditor establecidos en el apartado 11 de la presente NIA. Al igual que ocurre con los objetivos globales del auditor, la capacidad de alcanzar un objetivo concreto también está sujeta a las limitaciones inherentes a una auditoría.
- A71. Al utilizar los objetivos, se requiere que el auditor tenga en cuenta las relaciones existentes entre las NIA. Esto se debe a que, como se indica en el apartado A55, las NIA en algunos casos tratan las responsabilidades generales y, en otros, la aplicación de dichas responsabilidades a temas específicos. Por ejemplo, esta NIA 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 NIA. Con mayor grado de detalle, la NIA 315 (Revisada) y la NIA 330 contienen, entre otros, los objetivos y requerimientos referentes, respectivamente, a las responsabilidades del auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material y de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados. Dichos objetivos y requerimientos son aplicables durante toda la auditoría. Una NIA que trate aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 540) puede desarrollar el modo en que los objetivos y requerimientos de otras NIA, como la NIA 315 (Revisada) y la NIA 330, deben ser aplicados en relación con la cuestión objeto de la NIA, pero no los repite. Así, para la consecución del objetivo establecido en la NIA 540, el auditor tiene en cuenta los objetivos y requerimientos de otras NIA aplicables.

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

- A72. Los requerimientos de las NIA están diseñados para permitir al auditor alcanzar los objetivos especificados en las NIA y, en consecuencia, los objetivos globales del auditor. Se espera, por lo tanto, que una adecuada aplicación de los requerimientos de las NIA por parte del auditor proporcione una base suficiente para que éste alcance los objetivos. Sin embargo, debido a que las circunstancias de los encargos de auditoría varían ampliamente y debido a que no todas estas circunstancias se pueden prever en las NIA, el auditor es responsable de la determinación de los procedimientos de auditoría

necesarios para cumplir los requerimientos de las NIA y alcanzar los objetivos. En función de las circunstancias de un encargo, pueden existir cuestiones específicas que requieran que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales a los requeridos por las NIA, con el fin de cumplir los objetivos especificados en las NIA.

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

A73. 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 globales. 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 NIA, se ha obtenido o se obtendrá 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 NIA que determine el efecto sobre el informe de auditoría o sobre su capacidad para finalizar el encargo.

#### *Cumplimiento de los requerimientos aplicables*

Requerimientos aplicables (Ref.: Apartado 22)

A74. En algunos casos, una NIA (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 NIA 610 (Revisada 2013)<sup>26</sup> es aplicable.

A75. En una NIA 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:

---

<sup>26</sup> NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 2.

- El requerimiento de expresar una opinión modificada si existe una limitación al alcance<sup>27</sup> supone un requerimiento condicional explícito.
- El requerimiento de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad<sup>28</sup> 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 información financiera aplicable,<sup>29</sup> 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 encargo 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 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)

- A76. La NIA 230 establece requerimientos de documentación en los casos excepcionales en los que el auditor no cumpla un requerimiento aplicable.<sup>30</sup> Las NIA no exigen el cumplimiento de un requerimiento que no sea aplicable en las circunstancias concurrentes en la auditoría.

#### Objetivo no alcanzado (Ref.: Apartado 24)

- A77. La determinación de si un objetivo ha sido alcanzado es una cuestión 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 NIA 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 encargo para alcanzar los objetivos establecidos en las NIA. En consecuencia, entre las circunstancias que pueden dar lugar a que no se alcance un objetivo se incluyen aquellas que:

---

<sup>27</sup> NIA 705, *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*, apartado 13.

<sup>28</sup> NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, apartado 9.

<sup>29</sup> NIA 501, *Evidencia de auditoría-consideraciones específicas para determinadas áreas*, apartado 13.

<sup>30</sup> NIA 230, apartado 12.

- Impidan que el auditor cumpla los requerimientos aplicables de una NIA.
  - 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.
- A78. La documentación de auditoría que cumple los requerimientos de la NIA 230 y los requerimientos específicos de documentación de otras NIA aplicables proporciona la evidencia en la que el auditor basa sus conclusiones en relación con el cumplimiento de sus objetivos globales. 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 globales.