# Pronunciamiento final

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 240
(Revisada)

## Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude

## Incluidas las modificaciones de concordancia y en consecuencia a otras Normas Internacionales del IAASB

**JULIO 2025**

IAASB™
International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

Copyright © IFAC

# Certificación PIOB de la *Norma Internacional de Auditoría 240 (Revisada) del IAASB, "Responsabilidades del auditor en la auditoria de estados financieros con respecto al fraude"*

La Junta de Supervisión del Interés Público (PIOB) ha supervisado el proceso de establecimiento de normas durante todo el ciclo de desarrollo de la NIA 240 (Revisada) del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* (la "Norma").

Las recomendaciones y las cuestiones de interés público planteadas por el PIOB y proporcionadas al IAASB durante todo el proceso de establecimiento de normas están disponibles en el sitio web del PIOB.

El IAASB ha proporcionado una declaración escrita de que la Norma se ha desarrollado de conformidad con los procedimientos debidos acordados y responde al interés público, informado por los conceptos y principios del Marco de Interés Público (MIP), que se está implementando en el proceso de establecimiento de normas y que está disponible en el sitio Web del PIOB.[1]

El PIOB considera que la norma ha sido desarrollada de manera consistente con los procedimientos debidos acordados. El PIOB también considera que la norma responde al interés público y está basada en los conceptos y principios del MIP.

Julio 2025

[1] Marco de referencia del interés público.

Copyright © julio de 2025 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Esta publicación puede descargarse para uso personal y no comercial o adquirirse en el sitio Web del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento® (IAASB®): www.iaasb.org. Se requiere permiso por escrito de IFAC para reproducir, traducir, almacenar, o transmitir, o hacer otros usos similares de este documento, excepto cuando el documento se utiliza únicamente para uso personal y no comercial. Las estructuras y procesos que dan soporte soportan a las operaciones del IAASB son proporcionadas por la Fundación Internacional para la Ética y la Auditoría™ (IFEA™).

Para derechos de autor, marcas e información sobre permisos ver permissions o contacte Permissions@ifac.org.

**Sobre el IAASB**

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

El objetivo del IAASB es servir al interés del público mediante la emisión de normas de auditoría, aseguramiento y otros servicios relacionados de alta calidad y facilitando la convergencia de las normas de auditoría y aseguramiento internacionales y nacionales, mejorando de esta forma la calidad y la consistencia de la práctica en todo el mundo y fortaleciendo la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento a nivel global.

El IAASB desarrolla normas de auditoría y de revisión y guías bajo un proceso compartido de emisión de normas con la participación del Consejo de Supervisión del Interés Público (Public Interest Oversight Board [PIOB]), que supervisa las actividades del IAASB, y del Grupo Consultivo de Asesoramiento (Stakeholder Advisory Group), que proporciona aportaciones al interés público en el desarrollo de las normas y guías.

**CONTENIDO**


| | Página |
|---|---|
| NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* | 6 |
| Modificaciones de concordancia y en consecuencia a otras Normas Internacionales del IAASB | 99 |

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 240 (REVISADA)

# RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS CON RESPECTO AL FRAUDE

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2026)

## CONTENIDO


| | Apartado |
|---|---|
| **Introducción** | |
| Alcance de esta NIA | 1 |
| Responsabilidades del auditor, la administración y de los responsables del gobierno de la entidad | 2–3 |
| Conceptos clave en esta NIA | 4–14 |
| Relación con otras NIA | 15 |
| Fecha de entrada en vigor | 16 |
| **Objetivos** | 17 |
| **Definiciones** | 18 |
| **Requerimientos** | |
| Escepticismo profesional | 19–22 |
| Recursos del encargo | 23 |
| Realización del encargo | 24 |
| Naturaleza continua de las comunicaciones con la administración y con los responsables del gobierno de la entidad | 25 |
| Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas | 26–30 |
| Obtención de un conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad | 31-37 |
| Evaluación de factores de riesgo de fraude | 38 |
| Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material debido a fraude | 39–41 |
| Responder los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude | 42-53 |
| Evaluación general con fundamento en los procedimientos de auditoría realizados | 54 |
| Fraude o indicio de fraude | 55–58 |
| Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo de auditoría | 59 |
| Informe del auditor | 60–62 |

Manifestaciones escritas ..... 63

Comunicación con la administración y con los responsables del gobierno de la entidad ..... 64-66

Comunicación a una autoridad apropiada fuera de la entidad ..... 67

Documentación …….. 68

**Aplicación y otro material explicativo**

Responsabilidades del auditor, la administración y de los responsables del gobierno de la entidad ..... A1

Conceptos clave en esta NIA ..... A2–A17

Relación con otras NIA ..... A18

Definiciones ..... A19–A26

Escepticismo profesional ..... A27–A37

Recursos del encargo ..... A38–A42

Realización del encargo ..... A43

Naturaleza continua de las comunicaciones con la administración y con los responsables del gobierno de la entidad ..... A44–A48

Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas ..... A49–A60

Obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad ..... A61–A109

Evaluación de factores de riesgo de fraude ..... A110–A112

Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material debido a fraude ..... A113–A125

Responder los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude ..... A126–A155

Fraude o indicio de fraude ..... A156–A172

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo de auditoría ..... A173–A176

Informe del auditor ..... A177–A192

Manifestaciones escritas ..... A193–A194

Comunicación con la administración y con los responsables del gobierno de la entidad ..... A195–A200

Informar a una autoridad apropiada fuera de la entidad ..... A201–A205

Documentación ..... A206

Anexo 1: Ejemplos de factores de riesgo de fraude

Anexo 2: Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude

Anexo 3: Ejemplos de circunstancias que pueden ser indicativas de fraude o indicio de fraude

Anexo 4: Consideraciones adicionales que pueden informar al auditor al seleccionar asientos de diario y otros ajustes para las pruebas

Anexo 5: Otras NIA que abordan temas específicos que hacen referencia al fraude o al indicio de fraude

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude,* debe leerse junto con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

# Introducción

## Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros y las implicaciones para el informe del auditor. Los requerimientos y la guía de esta NIA se refieren a, o amplían, la aplicación de otras NIA relevantes, en particular la NIA 200,[1] la NIA 220 (Revisada),[2] la NIA 315 (Revisada 2019),[3] la NIA 330[4] y la NIA 701.[5] En consecuencia, esta NIA está destinada a ser aplicada junto con otras NIA relevantes.

## Responsabilidades del auditor, la administración y de los responsables del gobierno de la entidad

*Responsabilidades del auditor*

2. Las responsabilidades del auditor en relación con el fraude al realizar una auditoría de conformidad con esta NIA y otras NIA aplicables son: (Ref.: Apartado A1)

   (a) Planificar y ejecutar la auditoría para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debido a fraude. Estas responsabilidades incluyen la identificación y evaluación de riesgos de incorrección material en los estados financieros debido a fraude y el diseño e implementación de respuestas para abordar esos riesgos evaluados.

   (b) Comunicar e informar sobre cuestiones relacionadas con el fraude.

*Responsabilidades de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad*

3. La responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude recae tanto en la administración como en los responsables del gobierno de la entidad. Es importante que la administración, con la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ponga gran énfasis en la prevención del fraude, lo que puede reducir las oportunidades de que este se produzca, así como en la disuasión de dicho fraude, lo que puede persuadir a las personas de no cometer fraude debido a la probabilidad de que se detecte y se sancione. Esto implica un compromiso con la creación y el mantenimiento de una cultura de honestidad y comportamiento ético que puede reforzarse mediante la supervisión activa de los responsables del gobierno de la entidad. La supervisión por parte de los responsables del gobierno de la entidad incluye la consideración del potencial de elusión de controles u otra influencia inadecuada sobre el proceso de información financiera, tal como los esfuerzos de la administración para manipular las ganancias con el fin de influir en las percepciones de los usuarios de los estados financieros respecto del desempeño de la entidad.

## Conceptos clave en esta NIA

*Características del fraude*

4. Las incorrecciones en los estados financieros pueden deberse a fraude o error. El factor que distingue el fraude del error es que la acción subyacente que da lugar a la incorrección de los estados financieros es o no intencionada.

---

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

[2] NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de la auditoría de estados financieros*.

[3] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material.*

[4] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*.

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

5. Para el auditor son relevantes dos tipos de incorrecciones intencionadas: las incorrecciones resultantes a información financiera fraudulenta y las resultantes a una apropiación indebida de activos. (Ref.: Apartados A2–A6)

Fraude o sospecha de fraude

6. Si bien el fraude es un concepto jurídico amplio, para los propósitos de las NIA, el auditor se preocupa por una incorrección material en los estados financieros debido a fraude. Aunque el auditor puede identificar o sospecha la ocurrencia de un fraude según lo define esta NIA, el auditor no hace determinaciones legales sobre si el fraude realmente ha ocurrido.

7. El auditor puede identificar fraude o sospecha de fraude al realizar procedimientos de auditoría de conformidad con esta y otras NIA. La sospecha de fraude incluye acusaciones de fraude que llegan a conocimiento del auditor durante el curso de la auditoría. (Ref.: Apartados A7–A10 y A28)

8. La determinación por parte del auditor de si un fraude o indicio de fraude es material para los estados financieros implica el ejercicio de su juicio profesional. Para las incorrecciones identificadas debidas a fraude, esto incluye la consideración de la naturaleza de las circunstancias que dieron lugar al fraude. Los juicios acerca de la materialidad implican consideraciones, tanto cualitativas como cuantitativas. (Ref.: Apartado A11)

*Limitaciones inherentes*

9. Si bien el riesgo de no detectar una incorrección material resultante de fraude es mayor que el riesgo de no detectar una resultante de un error, eso no disminuye la responsabilidad del auditor de planificar y ejecutar la auditoría para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude. La seguridad razonable es un grado de seguridad alto, pero no absoluto.[6]

10. Debido a la importancia de las limitaciones inherentes de una auditoría en lo que se refiere al fraude, existe un riesgo inevitable de que no se detecten algunas incorrecciones materiales de los estados financieros, aun cuando la auditoría esté adecuadamente planificada y realizada de conformidad con las NIA.[7] Sin embargo, las limitaciones inherentes de una auditoría no son una justificación para que el auditor se conforme con evidencia de auditoría que no sea persuasiva.[8] (Ref.: Apartado A12)

11. Además, el riesgo de que el auditor no detecte una incorrección material debido a fraude cometido por la administración es mayor que en el caso de fraude cometido por empleados, porque la administración normalmente ocupa una posición que le permite, directa o indirectamente, manipular los registros contables, proporcionar información financiera fraudulenta o eludir los controles diseñados para prevenir que otros empleados cometan fraudes de ese tipo.

*Escepticismo profesional y juicio profesional*

12. De conformidad con la NIA 200,[9] se requiere que el auditor planifique y ejecute la auditoría con escepticismo profesional y ejerzan el juicio profesional. Esta NIA requiere que el auditor permanezca alerta ante la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría realizados puedan poner en su conocimiento información sobre fraude o indicio de fraude. Por lo tanto, es importante que el auditor mantenga un escepticismo profesional durante toda la auditoría, considerando la posibilidad de que la administración eluda los controles y reconociendo que los procedimientos de auditoría, que son eficaces para detectar errores, pueden no ser eficaces para detectar fraude.

[6] NIA 200, apartado 5.
[7] NIA 200, apartados A56-A57.
[8] NIA 200, apartado A57.
[9] NIA 200, apartados 15-16.

13. El juicio profesional se ejerce al tomar decisiones informadas sobre los cursos de acción apropiados según las circunstancias, incluso cuando el auditor identifica fraude o sospecha de fraude. El escepticismo profesional respalda la calidad de los juicios emitidos por el equipo del encargo y, por medio de estos, respalda la eficacia general del equipo del encargo para lograr la calidad en el encargo. (Ref.: Apartados A13–A14)

*Incumplimiento con las leyes y regulaciones*

14. Para la finalidad de esta y otras NIA aplicables, el fraude constituye ordinariamente un caso de incumplimiento de las leyes y regulaciones. En tal sentido, si el auditor identifica fraude o indicio de fraude, también tiene responsabilidades de conformidad con la NIA 250 (Revisada).[10] (Ref.: Apartados A15–A17)

**Relación con otras NIA**

15. Algunas NIA que abordan temas específicos también tienen requerimientos y guías que son aplicables al trabajo del auditor en la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material debido a fraude y las respuestas para abordar esos riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude. En estos casos, las demás NIA amplían el modo en que se aplica esta NIA. (Ref.: Apartado A18)

**Fecha de entrada en vigor**

16. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2026.

## Objetivos

17. Los objetivos del auditor son los siguientes:

    (a) Identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debido a fraude;

    (b) Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas;

    (c) Responder adecuadamente al fraude o a indicio de fraude identificado durante la auditoría; e

    (d) Informar de conformidad con esta NIA.

## Definiciones

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

    (a) Fraude: un acto intencionado realizado por una o más personas de la administración, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal. (Ref.: Apartados A19–A23)

    (b) Factores de riesgo de fraude: hechos o circunstancias que indican un incentivo o presión para cometer fraude, o brindan una oportunidad para cometer fraude, o una actitud o racionalización que justifica la acción fraudulenta. (Ref.: Apartados A24–A26)

[10] NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*.

## Requerimientos

### Escepticismo profesional

19. Al aplicar la NIA 200,[11] el auditor deberá mantener el escepticismo profesional durante toda la auditoría, reconociendo la posibilidad de que pueda existir una incorrección material debido a fraude. (Ref.: Apartado A27)

20. El auditor deberá permanecer alerta durante toda la auditoría ante cualquier información que indique que existen uno o más factores de riesgo de fraude y circunstancias que puedan ser indicativas de fraude o indicio de fraude. (Ref.: Apartados A28–A32)

21. Cuando las respuestas a las indagaciones de la administración, de los responsables del gobierno de
la entidad, de las personas dentro de la función de auditoría interna u otras personas dentro de la entidad sean inconsistentes, el auditor deberá investigar las inconsistencias. (Ref.: Apartado A33)

22. Si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a considerar que un registro o documento podría no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado, pero este hecho no se ha revelado al auditor, este llevará a cabo investigaciones detalladas. (Ref.: Apartados A34–A37)

### Recursos del encargo

23. Al aplicar la NIA 220 (Revisada),[12] el socio del encargo deberá determinar que los miembros del equipo del encargo tienen colectivamente la competencia y las capacidades adecuadas, incluyendo tiempo suficiente y habilidades o conocimientos especializados apropiados para realizar procedimientos de evaluación de riesgos, identificar y evaluar los riesgos de incorrección material debido a fraude, diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales para responder a esos riesgos, o evaluar la evidencia de auditoría obtenida. (Ref.: Apartados A38–A42)

### Realización del encargo

24. Al aplicar la NIA 220 (Revisada),[13] el socio del encargo deberá determinar que la naturaleza, oportunidad y extensión de la dirección, supervisión y revisión respondan a la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría, considerando cuestiones identificadas durante el curso del encargo de auditoría, incluyendo: (Ref.: Apartado A43)

    (a) Factores del riesgo de fraude;

    (b) Fraude o sospecha de fraude; y

    (c) Deficiencias de control relacionadas con la prevención o detección del fraude.

### Naturaleza continua de las comunicaciones con la administración y con los responsables del gobierno de la entidad

25. El auditor deberá comunicarse con la administración y responsables del gobierno de la entidad sobre cuestiones relacionadas con el fraude en los momentos apropiados a lo largo del encargo de auditoría. (Ref.: Apartados A44–A48)

[11] NIA 200, apartado 15.
[12] NIA 220 (Revisada), apartados 25-28.
[13] NIA 220 (Revisada), apartado 30(b).

**Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas**

26. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019),[14] el auditor debe realizar los procedimientos de los apartados 27-38. Al hacerlo, el auditor deberá considerar si existen uno o más factores de riesgo de fraude. (Ref.: Apartado A49)

*Información de otras fuentes*

27. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019),[15] el auditor deberá considerar si la información que se obtuvo de otras fuentes indica que existen uno o más factores de riesgo de fraude. (Ref.: Apartados A50–A51)

*Revisión retrospectiva del resultado de estimaciones contables anteriores*

28. Al aplicar la NIA 540 (Revisada),[16] el auditor deberá realizar una revisión retrospectiva de los juicios y supuestos de la administración relacionados con el resultado de estimaciones contables anteriores o, cuando sea aplicable, su reestimación posterior, para ayudar a identificar y evaluar los riesgos de incorrecciones materiales debido a fraude, en el periodo actual. Al hacerlo, el auditor deberá tener en cuenta las características de las estimaciones contables al determinar la naturaleza y el alcance de esa revisión. (Ref.: Apartado A52)

*Discusiones del equipo del encargo*

29. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019),[17] cuando se lleva a cabo la discusión del equipo del encargo, el socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo deben poner especial énfasis en cómo y dónde los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles a incorrecciones materiales debido a fraude, incluyendo cómo puede ocurrir el fraude. Al hacerlo, la discusión del equipo del encargo deberá incluir: (Ref.: Apartados A43, A53–A54 y A59)

    (a) Un intercambio de ideas sobre:

        (i) La cultura de la entidad, el compromiso de la administración con la integridad y los valores éticos, y la supervisión relacionada por parte de los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado A55)

        (ii) Factores de riesgo de fraude, incluido: (Ref.: Apartados A56–A57)

            a. Incentivos o presiones sobre la administración, los responsables del gobierno de la entidad o los empleados para que cometan fraude;

            b. Cómo una o más personas de la administración, los responsables del gobierno de la entidad o los empleados podrían perpetrar y ocultar información financiera fraudulenta; y

            c. Cómo la administración, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros podrían apropiarse indebidamente de los activos de la entidad.

[14] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 13-27.
[15] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 15-16.
[16] NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la información a revelar relacionada*, apartado 14.
[17] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 17 y A42–A43.

(iii) Qué tipos de ingresos, transacciones de ingresos o afirmaciones relevantes pueden generar riesgos de incorrección material debido a fraude en el reconocimiento de ingresos; y

(iv) Cómo la administración puede eludir los controles. (Ref.: Apartado A58)

(b) Una consideración de cualquier fraude o indicio de fraude que pueda afectar la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría, incluido el fraude que haya ocurrido en la entidad durante el año actual o anteriores.

*Procedimientos analíticos realizados y relaciones inusuales o inesperadas identificadas*

30. El auditor deberá determinar si las relaciones inusuales o inesperadas que se hayan identificado al aplicar procedimientos analíticos, incluidos los relacionados con cuentas de ingresos, pueden indicar riesgos de incorrección material debido a fraude. (Ref.: Apartado A60)

**Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad**

*Entender a la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable*

31. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019),[18] basándose en el conocimiento que el auditor tiene de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y de las políticas contables de la entidad, el auditor deberá obtener un entendimiento de las cuestiones que pueden llevar a una mayor susceptibilidad a incorrecciones debido a sesgos de la administración u otros factores de riesgo de fraude. (Ref.: Apartados A61–A70)

*Entendimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad*

Entorno de control

32. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019),[19] el auditor deberá:

(a) Obtener un entendimiento de:

(i) Cómo se llevan a cabo las responsabilidades de supervisión de la administración, como la cultura de la entidad y el compromiso de la administración con la integridad y los valores éticos, incluido el modo en que la administración comunica a sus empleados sus puntos de vista sobre las prácticas comerciales y el comportamiento ético con respecto a la prevención y detección del fraude. (Ref.: Apartados A71–A72)

(ii) El programa de denuncias de la entidad (u otro programa para denunciar fraudes), si la entidad cuenta con ese programa, incluido el modo en que la administración y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad abordan las denuncias de fraude realizadas por medio del programa. (Ref.: Apartados A73–A75)

(iii) Cómo los responsables del gobierno de la entidad ejercen la supervisión de los procesos de la administración para identificar y responder a los riesgos de fraude y los controles que la administración ha establecido para abordar estos riesgos. (Ref.: Apartados A76–A79)

(b) Realizar indagaciones con la administración en relación con las comunicaciones de la administración con los responsables del gobierno de la entidad de los procesos dirigidos a identificar y responder a los riesgos de fraude en la entidad.

[18] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 19.
[19] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21.

(c) Realizar indagaciones con los responsables del gobierno de la entidad sobre: (Ref.: Apartados A80–A82)

(i) Si tienen conocimiento de algún fraude o sospecha de fraude, incluyendo denuncias de fraude, incluidas las recibidas por medio de denuncias o quejas, que afecten a la entidad y, de ser así, cómo han respondido a esas cuestiones;

(ii) Su opinión sobre si los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales debido al fraude, y de qué manera, incluyendo sus opiniones sobre posibles áreas susceptibles de inexactitudes debido a sesgos o fraudes de la administración; y

(iii) Si conocen deficiencias en el sistema de control interno relacionadas con la prevención y detección del fraude, y las medidas correctivas para abordar esas deficiencias.

Proceso de evaluación de riesgos de la entidad

33. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019),[20] el auditor deberá:

(a) Obtener un entendimiento de cómo el proceso de evaluación de riesgos de la entidad: (Ref.: Apartados A83–A91, A107)

(i) Identifica los riesgos de fraude relacionados con la apropiación indebida de activos y reportes financieros fraudulentos, incluyendo cualquier clase de transacción, saldo de cuenta o revelación para la que exista riesgo de fraude;

(ii) Evalúa la importancia de los riesgos de fraude identificados, incluyendo la probabilidad de que ocurran; y

(iii) Aborda los riesgos de fraude evaluados.

(b) Realizar indagaciones con la administración y con otras personas apropiadas dentro de la entidad sobre: (Ref.: Apartados A92–A95)

(i) Si tienen conocimiento de algún fraude o indicio de fraude, incluidas las denuncias de fraude, que afecte a la entidad; y

(ii) Sus opiniones sobre si los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales debido a fraude y, en caso afirmativo, cómo.

El proceso de la entidad para el monitoreo del sistema de control interno

34. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019),[21] el auditor deberá:

(a) Obtener un entendimiento de:

(i) Aspectos del proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno que aborden las evaluaciones continuas y separadas para dar monitorear a la eficacia de los controles para prevenir o detectar el fraude, y la identificación y remediación de las deficiencias de control identificadas relacionadas; y (Ref.: Apartado A96)

(ii) Si la entidad cuenta con una función de auditoría interna, los objetivos de esta en relación con el monitoreo de los controles sobre los riesgos de fraude.

(b) Si la entidad cuenta con una función de auditoría interna, indagar con las personas competentes de dicha función sobre si: (Ref.: Apartados A97–A98)

[20] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 22

[21] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 24.

(i) Han realizado los procedimientos necesarios para supervisar los controles sobre los riesgos de fraude durante el periodo;

(ii) Tienen conocimiento de algún fraude o sospecha de este, incluidas las denuncias de fraude que afecten a la entidad, así como para conocer sus opiniones acerca del riesgo de fraude; y

(iii) Si tienen conocimiento de deficiencias en el sistema de control interno relacionado con la prevención y detección del fraude.

El sistema de información y comunicación

35. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019),[22] el entendimiento del auditor del sistema de información y comunicación de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros debe incluir el entendimiento de cómo se inician, procesan, registran y corrigen los asientos contables y otros ajustes según sea necesario. (Ref.: Apartados A99–A101)

Actividades de control

36. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019),[23] el entendimiento del auditor sobre las actividades de control de la entidad debe incluir la identificación de controles que aborden los riesgos de incorrecciones materiales debido a fraude a nivel de las aseveraciones, incluidos los controles sobre los asientos de diario y otros ajustes, diseñados para prevenir o detectar el fraude. (Ref.: Apartados A102–A107)

*Deficiencias de control dentro del sistema de control interno de la entidad*

37. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019),[24] con base en la evaluación del auditor de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad, el auditor deberá determinar si existen deficiencias en el control interno identificadas que sean relevantes para la prevención o detección del fraude. (Ref.: Apartados A108–A109)

**Evaluación de factores de riesgo de fraude**

38. El auditor debe evaluar si la evidencia de auditoría obtenida mediante los procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas indica la presencia de uno o varios factores de riesgo de fraude. (Ref.: Apartados A24–A26 y A110–A112)

**Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material debido a fraude**

39. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019),[25] el auditor debe:

(a) Identificar y evaluar los riesgos de incorrecciones materiales debido a fraude y determinar si existen a nivel de estados financieros o a nivel de las afirmaciones para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones, tomando en cuenta los factores de riesgo de fraude. (Ref.: Apartados A113–A114, A116)

(b) Tratar los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude como riesgos significativos. En consecuencia, en la medida en que no lo haya hecho ya, el auditor debe identificar los controles que aborden esos riesgos significativos, evaluar si han sido diseñados

[22] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 25.
[23] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26.
[24] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 27.
[25] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 28-34.

eficazmente para abordar los riesgos de incorrección material o diseñados eficazmente para respaldar el funcionamiento de otros controles, y determinar si han sido implementados. (Ref.: Apartado A115)

*Riesgos de incorrección material debido a fraude relacionado con la elusión de los controles por parte de la administración*

40. Debido a la forma impredecible en que la administración puede eludir los controles e independientemente de la evaluación que haga el auditor de los riesgos de que la administración eluda los controles, el auditor deberá: (Ref.: Apartados A117–A118)

    (a) Tratar los riesgos de elusión de los controles por parte de la administración como riesgos de incorrección material debido a fraude a nivel de estados financieros; y

    (b) Determinar si dichos riesgos afectan la evaluación de los riesgos a nivel aseveración.

*Riesgos de incorrección material debido al fraude en el reconocimiento de ingresos*

41. Al identificar y evaluar los riesgos de incorrección material debido a fraude, el auditor deberá, partiendo de la presunción de que existen riesgos de incorrección material debido a fraude en el reconocimiento de ingresos, determinar qué tipos de ingresos, transacciones de ingresos o aseveraciones relevantes dan lugar a esos riesgos, tomando en cuenta los factores de riesgo de fraude relacionados. (Ref.: Apartados A119–A125)

**Respuestas a los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude**

*Diseñar y llevar a cabo procedimientos de auditoría de una forma no sesgada*

42. El auditor deberá diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude de una manera que no esté sesgada hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda corroborar las afirmaciones de la administración o hacia la exclusión de evidencia de auditoría que pueda contradecir esas afirmaciones.

*Imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría*

43. Al determinar las respuestas para abordar los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude, el auditor deberá incorporar un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. (Ref.: Apartados A126–A127)

*Respuestas generales*

44. De conformidad con la NIA 330,[26] el auditor determinará las respuestas generales necesarias frente a los riesgos evaluados de incorrección material debidos a fraude en los estados financieros. (Ref.: Apartado A128)

45. Al determinar las respuestas generales para abordar los riesgos evaluados de incorrecciones materiales debido a fraude a en los estados financieros, el auditor deberá evaluar si la selección y aplicación de políticas contables por parte de la entidad, particularmente aquellas relacionadas con mediciones subjetivas y transacciones complejas, pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta.

[26] NIA 330, apartado 5.

*Procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude a nivel aseveración.*

46. De conformidad con la NIA 330,[27] el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría adicionales cuya naturaleza, oportunidad de realización y alcance se basen y respondan a los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude a nivel aseveración. (Ref.: Apartados A129–A135)

*Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos de incorrección material debido a fraude relacionado con la elusión de los controles por parte de la administración*

47. Independientemente de la evaluación que haga el auditor de los riesgos de elusión de los controles por parte de la administración, el auditor deberá diseñar y ejecutar los procedimientos de auditoría de conformidad con los apartados 48 a 52, y determinar si se necesitan otros procedimientos de auditoría además de los de los apartados 48 a 52, para responder a los riesgos identificados de elusión de los controles por parte de la administración.

Asientos en el libro diario y otros ajustes

48. El auditor deberá diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría para comprobar la idoneidad de los asientos de diario registrados en el libro mayor y otros ajustes realizados en la preparación de los estados financieros. (Ref.: Apartados A136-A139)

49. Al diseñar y llevar a cabo procedimientos de auditoría de conformidad con el apartado 48, el auditor deberá: (Ref.: Apartado A99)

    (a) Realizar indagaciones entre las personas que participan en el proceso de información financiera sobre su conocimiento de actividades inadecuadas o inusuales relacionadas con el procesamiento de los asientos en el libro diario y otros ajustes;

    (b) Obtener evidencia de auditoría sobre la integridad de la población de asientos de diario y otros ajustes realizados a lo largo del periodo; (Ref.: Apartados A140 y A147)

    (c) Seleccionar asientos del libro diario y otros ajustes realizados al cierre del periodo; y (Ref.: Apartados A141–A143, A144 y A146–A147)

    (d) Determinar la necesidad de comprobar los asientos del libro diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo. (Ref.: Apartados A142–A143 y A145–A146)

Estimaciones contables

50. Al aplicar la NIA 540 (Revisada),[28] si se identifican indicadores de posible sesgo de la administración, el auditor deberá evaluar si pueden representar un riesgo de incorrección material debido a fraude. (Ref.: Apartados A148–A150)

51. Al realizar la evaluación de conformidad con el apartado 50, el auditor deberá:

    (a) Considerar la evidencia de auditoría obtenida de la revisión retrospectiva realizada de conformidad con el apartado 28; y

    (b) Si se identifican indicadores de posible sesgo de la administración, reevaluar las estimaciones contables tomadas en su conjunto. (Ref.: Apartados A150–A152)

[27] NIA 330, apartado 6.

[28] NIA 540 (Revisada), apartado 32.

Transacciones importantes que están fuera el curso normal de negocios o que de otra manera parecen ser inusuales

52. En el caso de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que, de algún modo, parezcan inusuales teniendo en cuenta el conocimiento que tiene el auditor de la entidad y de su entorno, así como información de otras fuentes obtenida durante la realización de la auditoría, el auditor evaluará si la razón de negocio de las transacciones (o su ausencia) indica que pueden haberse registrado con el fin de engañar por medio de información financiera fraudulenta o de ocultar una apropiación indebida de activos. (Ref.: Apartado A153)

*Procedimientos analíticos realizados en una fecha próxima a la finalización de la auditoría para alcanzar una conclusión general*

53. Al aplicar la NIA 520,[29] el auditor evaluará si los resultados de los procedimientos analíticos que se aplican en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, para alcanzar una conclusión general sobre si los estados financieros son congruentes con el entendimiento que el auditor tiene de la entidad, indican un riesgo de incorrección material debido a fraude no reconocido previamente. (Ref.: Apartados A154–A155)

**Evaluación general con fundamento en los procedimientos de auditoría realizados**

54. Al aplicar la NIA 330,[30] el auditor evaluará, con fundamento en los procedimientos de auditoría y en la evidencia de auditoría obtenida, si:

    (a) Las evaluaciones de los riesgos de incorrección material debido a fraude siguen siendo apropiadas; y

    (b) Si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en respuesta a los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude.

**Fraude o indicio de fraude** (Ref.: Apartados A7–A11, A28 y A156–A172)

55. Si el auditor identifica fraude o sospecha de fraude, deberá obtener un entendimiento de las cuestiones para determinar el efecto sobre el encargo de auditoría. Al hacerlo, el auditor deberá: (Ref.: Apartados A158–A162)

    (a) Realizar indagaciones sobre el/los asunto(s) con el nivel adecuado de la administración y, cuando corresponda a las circunstancias, realizar consultas sobre el/los asunto(s) con los responsables del gobierno de la entidad;

    (b) Si la entidad cuenta con un proceso para investigar el/los asunto(s), evaluar si es apropiado a las circunstancias; y

    (c) Si la entidad ha implementado medidas correctivas para responder al/los asunto(s), evaluar si son apropiadas a las circunstancias.

56. Salvo en el caso de fraude o sospecha de fraude que el auditor determine como claramente intrascendente con base en los procedimientos realizados en el apartado 55, el socio del encargo deberá: (Ref.: Apartados A163–A165)

    (a) Determinar si:

        (i) Realizar procedimientos adicionales de evaluación de riesgos para proporcionar una base adecuada para la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material

[29] NIA 520, *Procedimientos analíticos,* apartado 6.
[30] NIA 330, apartados 25-26, A62-A64.

debido a fraude de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019);

(ii) Diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría adicionales para responder adecuadamente a los riesgos de incorrección material debido a fraude, de conformidad con la NIA 330; y

(iii) Existen responsabilidades adicionales para el auditor, de conformidad con la ley, la regulación o los requerimientos de ética aplicables, en relación con el incumplimiento por parte de la entidad de las leyes o regulaciones, de conformidad con la NIA 250 (Revisada).

(b) En su caso, considerar el impacto en periodos auditados previos.

57. Si el auditor identifica una incorrección debido a fraude, deberá: (Ref.: Apartados A166–A172)

(a) Determinar si la incorrección identificada es material considerando la naturaleza de las circunstancias cualitativas o cuantitativas que dan lugar a la incorrección;

(b) Determinar si existen deficiencias de control, incluyendo deficiencias significativas en el control interno relacionadas con la prevención o detección del fraude, en relación con el fraude identificado o sospecha de fraude;

(c) Determinar las implicaciones de la incorrección en relación con otros aspectos de la auditoría, incluyendo cuando el auditor tenga motivos para creer que la administración está involucrada; y

(d) Reconsiderar la fiabilidad de las declaraciones de la administración y la evidencia de auditoría obtenida previamente, incluyendo cuando las circunstancias o condiciones que dieron lugar a la incorrección indiquen una posible colusión entre empleados, la administración o terceros.

58. Si el auditor determina que los estados financieros presentan incorrecciones materiales debido a fraude o no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita concluir si los estados financieros presentan incorrecciones materiales debido a fraude, el auditor deberá:

(a) Determinar las implicaciones para la auditoría y la opinión del auditor sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 705 (Revisada);[31] y

(b) En su caso, obtener asesoramiento de un asesor legal.

**Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo de auditoría**

59. Si, como consecuencia de una incorrección debido a fraude o sospecha de fraude, el auditor se encuentra con circunstancias excepcionales que llevan a poner en duda su capacidad para seguir realizando encargo de auditoría, el auditor:

(a) Determinará las responsabilidades profesionales y legales aplicables en función de las circunstancias, lo que incluye determinar si existe un requerimiento de que el auditor informe a la persona o personas que realizaron su nombramiento o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras;

(b) Considerará si es adecuado renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten; y

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

(c) Si el auditor renuncia:

(i) Discutirá con el nivel adecuado de la administración y los responsables del gobierno de la entidad la renuncia al encargo y los motivos de dicha renuncia; y

(ii) Determinará si existe un requerimiento profesional o legal de informar a la persona o personas que efectuaron el nombramiento de auditoría o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras, la renuncia al encargo por parte del auditor y las razones de la renuncia; y (Ref.: Apartados A173–A176)

(d) Cuando la ley o regulación prohíba al auditor renunciar al encargo, considerar si las circunstancias excepcionales darán lugar a una abstención de opinión sobre los estados financieros.

**Informe de auditoría**

*Determinación de las cuestiones clave de la auditoría relativas al fraude*

60. Al aplicar la NIA 701,[32] el auditor determinará, entre las cuestiones relacionadas con el fraude comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad aquellas que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para su determinación, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente: (Ref.: Apartados A177–A183)

(a) Los riesgos identificados y evaluados de incorrección material debido a fraude;

(b) La identificación de fraude o sospecha de fraude; y

(c) La identificación de deficiencias significativas en el control interno que son relevantes para la prevención y detección del fraude;

61. Al aplicar la NIA 701,[33] el auditor determinará entre las cuestiones identificadas de conformidad con el apartado 60 las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. (Ref.: Apartados A184–A186)

*Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría relativas al fraude*

62. Al aplicar la NIA 701,[34] en la sección de Cuestiones clave de auditoría del informe del auditor, el auditor deberá utilizar un subtítulo apropiado que describa claramente que el asunto se relaciona con fraude. (Ref.: Apartados A187–A192)

**Manifestaciones escritas**

63. El auditor obtendrá de la administración y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas de que: (Ref.: Apartados A193–A194)

(a) Reconocen su responsabilidad por el diseño, la implementación y el mantenimiento del control interno para prevenir y detectar el fraude y han cumplido adecuadamente con esas responsabilidades;

(b) Han revelado al auditor los resultados de la evaluación realizada por la administración del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude;

[32] NIA 701, apartado 9.
[33] NIA 701, apartado 10.
[34] NIA 701, apartado 11.

(c) Han revelado al auditor su conocimiento de cualquier fraude o indicios de fraude, incluidas las acusaciones de fraude, que afecten a la entidad y en el que estén implicados:

(i) La administración;

(ii) Los empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno; u

(iii) Otras personas, cuando el fraude pueda tener un efecto material en los estados financieros; y

(d) Han revelado al auditor su conocimiento de cualquier indicio de fraude, incluidas las denuncias de fraude, que afecten a los estados financieros de la entidad, realizadas por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros.

**Comunicación con la administración y con los responsables del gobierno de la entidad**

*Comunicación con la administración*

64. Si el auditor identifica un fraude o un indicio de fraude, se comunicará oportunamente con el nivel adecuado de administración, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, a fin de informar a los principales responsables de la prevención y detección del fraude de las cuestiones relevantes para sus responsabilidades. (Ref.: Apartados A195–A196)

*Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*

65. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su administración, si el auditor identifica un fraude o indicio de fraude en el que participen:

(a) La administración;

(b) Los empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno; u

(c) Otros, salvo por cuestiones claramente intrascendentes,

el auditor comunicará estas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. Si el auditor identifica un indicio fraude en el que esté implicada la administración, comunicará acerca del indicio de fraude a los responsables del gobierno de la entidad y discutirá con ellos la naturaleza, el oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría. Estas comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad se requieren salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria. (Ref.: Apartados A195 y A197–A199)

66. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, acerca de cualquier otra cuestión relativa a fraude que, a su juicio, sea relevante para la responsabilidad de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref.: Apartados A195 y A200)

**Comunicación a una autoridad apropiada fuera de la entidad**

67. Si el auditor identifica un fraude o indicio de fraude, determinará si la ley, regulación o los requerimientos de ética aplicables: (Ref.: Apartados A201–A205)

(a) Requieren que el auditor informe a una autoridad apropiada ajena a la entidad.

(b) Establecen responsabilidades o derechos bajo los cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

**Documentación**

68. Al aplicar la NIA 230,[35] el auditor deberá incluir en la documentación de auditoría: (Ref.: Apartado A206)

    (a) Las cuestiones comentadas entre los miembros del equipo del encargo en relación con la probabilidad de incorrección material en los estados financieros de la entidad debido a fraude de conformidad con el apartado 29.

    (b) Elementos clave del entendimiento del auditor de conformidad con los apartados 31–36, las fuentes de información de las cuales obtuvo el entendimiento el auditor y los procedimientos de evaluación de riesgos realizados.

    (c) Los riesgos identificados y evaluados de incorrección material debido a fraude en los estados financieros y en las afirmaciones, y la justificación de los juicios significativos realizados.

    (d) Si el auditor ha concluido que la presunción de que existe un riesgo de incorrección material debido a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos no es aplicable en las circunstancias del encargo, las razones de esa conclusión.

    (e) Los resultados de los procedimientos de auditoría realizados para abordar los riesgos de elusión de los controles por parte de la administración, los juicios profesionales significativos emitidos y las conclusiones alcanzadas.

    (f) Fraude o indicio de fraude identificados, los resultados de los procedimientos de auditoría realizados, los juicios profesionales significativos emitidos y las conclusiones alcanzadas.

    (g) Las cuestiones relacionadas con el fraude o el indicio de fraude comunicados a la administración, los responsables del gobierno de la entidad, las autoridades reguladoras y de cumplimiento, y otros, incluyendo cómo la administración y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad han respondido a las cuestiones.

## Aplicación y otro material explicativo

**Responsabilidades del auditor, de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad**

*Responsabilidades del auditor* (Ref.: Apartado 2)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A1. Las responsabilidades del auditor del sector público con respecto al fraude pueden deberse a las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones aplicables a las entidades del sector público, o recogerse por separado en el mandato del auditor. Por consiguiente, las responsabilidades del auditor del sector público pueden no limitarse a la consideración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, sino también incluir una responsabilidad más amplia de considerar los riesgos de fraude.

**Conceptos clave en esta NIA**

Características del fraude (Ref.: Apartado 5)

A2. El fraude, consiste en información financiera fraudulenta o en apropiación indebida de activos, conlleva la existencia de un incentivo o un elemento de presión para cometerlo, así como la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo y cierta racionalización del acto.

[35] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11, A6–A7, A7 y Anexo.

**Ejemplos**:

- Puede existir un incentivo o un elemento de presión para proporcionar información financiera fraudulenta cuando la administración está presionada, desde instancias internas o externas a la entidad, para alcanzar un objetivo previsto (y quizá poco realista) de utilidades o resultados financieros, especialmente cuando las consecuencias de no alcanzar los objetivos financieros pueden ser significativas para la administración. Así mismo, algunas personas pueden verse incentivadas a realizar una apropiación indebida de activos, por ejemplo, por el hecho de vivir por encima de sus posibilidades.
- La percepción de una oportunidad para cometer fraude puede darse cuando una persona considera que los controles pueden eludirse; por ejemplo, por encontrarse esa persona en un cargo de confianza o porque tiene conocimiento de deficiencias del control específicas.
- Las personas pueden justificar la comisión de un acto fraudulento, ya que poseen una actitud, carácter o un conjunto de valores éticos que les permiten cometer un acto deshonesto a sabiendas e intencionalmente. Sin embargo, incluso personas honestas pueden cometer fraude en un entorno que les impone suficiente presión.

A3. La información financiera fraudulenta implica incorrecciones intencionadas, incluidas omisiones de cantidades o de información en los estados financieros con la intención de engañar a los usuarios de estos. Esto puede ser consecuencia de intentos de la administración de manipular los resultados para engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción de los resultados y de la rentabilidad de la entidad. Esta manipulación de los resultados puede empezar por acciones pequeñas o ajustes de los supuestos y cambios en los juicios de la administración. Los elementos de presión y los incentivos pueden llevar a que estas acciones aumenten hasta el punto de dar lugar a información financiera material fraudulenta.

**Ejemplos**:

- La administración adopta intencionalmente posiciones que conducen a reportes financieros fraudulentos al distorsionar materialmente los estados financieros debido a presiones para cumplir con las expectativas del mercado o un deseo de maximizar la compensación basada en el desempeño.
- La administración reduce significativamente las ganancias para minimizar los impuestos.
- La administración infla las ganancias para obtener financiamiento bancario.
- En el sector público, reportar de forma errónea los ingresos o los gastos, especialmente cuando estos están sujetos a límites legales.

A4. La información financiera fraudulenta puede lograrse mediante:

- La manipulación, la falsificación (incluida la falsificación de documentos) o la alteración de los registros contables o de la documentación de soporte a partir de los cuales se preparan los estados financieros.

- El falseamiento o la omisión intencionada de hechos, transacciones u otra información significativa en los estados financieros.
- La aplicación intencionadamente errónea del marco de información financiera aplicable relativo a cantidades, clasificación, forma de presentación o la revelación de la información.

A5. La información financiera fraudulenta a menudo implica que la administración eluda controles que, por lo demás, operan eficazmente. La administración puede cometer fraude eludiendo los controles mediante la utilización intencionada de técnicas como las siguientes:

- Registrar asientos de diario ficticios para manipular los resultados operativos o alcanzar otros objetivos.
- Ajustando indebidamente algunos supuestos y cambiando los juicios en que se basa la estimación de saldos contables.
- Omitiendo, anticipando o difiriendo el reconocimiento en los estados financieros de hechos y transacciones que han ocurrido durante el periodo.
- Inexactitud en las revelaciones, incluyendo la omisión y ocultación de revelaciones requeridas por el marco de información financiera aplicable, o las necesarias para lograr una presentación razonable.
- Ocultando, o no revelando, hechos que podrían afectar a las cantidades registradas en los estados financieros.
- Realizando transacciones complejas estructuradas de forma que falseen la situación financiera o los resultados de la entidad.
- Alterando los registros y las condiciones relativos a transacciones.
- Alterar informes que resalten actividades o transacciones inapropiadas.
- Aprovechar controles de procesamiento de información inadecuados en aplicaciones de Tecnología de la Información (TI), incluidos controles y revisión de registros de eventos de aplicaciones de TI (por ejemplo, modificando la lógica de la aplicación o donde los usuarios pueden acceder a una base de datos común usando una identificación de acceso genérica o modificar la identificación de acceso para ocultar la actividad).

A6. La apropiación indebida de activos implica la sustracción de los activos de una entidad y, a menudo, se realiza por empleados en cantidades relativamente pequeñas e inmateriales. Sin embargo, la administración también puede estar implicada, al tener, generalmente, una mayor capacidad para disimular u ocultar las apropiaciones indebidas de forma que sean difíciles de detectar. Además, la apropiación indebida de activos puede involucrar a terceros que explotan los activos de la entidad para obtener una ventaja injusta o ilegal. La apropiación indebida de activos puede logarse de diversas maneras y, a menudo, va acompañada de registros o documentos falsos o que inducen a error, a fin de ocultar que los activos han desaparecido o se han pignorado sin la debida autorización.

**Ejemplos**:

- Malversación de fondos (por ejemplo, apropiación indebida de cobros de cuentas por cobrar o desvío de ingresos correspondientes a cuentas canceladas a cuentas bancarias personales).
- Robo de activos (por ejemplo, robar inventario para uso personal, robar chatarra para revenderla, robar activos digitales explotando una clave privada y permitiendo así que el perpetrador controle los fondos de la entidad, robar propiedad intelectual mediante colusión con un competidor para revelar datos tecnológicos a cambio de un pago).
- Hacer que una entidad pague por bienes y servicios no recibidos (por ejemplo, pagos a proveedores ficticios, sobornos pagados por los proveedores a los agentes de compras de la entidad a cambio de aprobar el pago de precios inflados o pagos a empleados ficticios).
- Utilizando los activos de la entidad para uso personal (por ejemplo, como garantía de un préstamo personal o de un préstamo a una parte relacionada).

Fraude o sospecha de fraude (Ref.: Apartados 7, 8 y 55–58)

A7. La evidencia de auditoría obtenida al realizar procedimientos de evaluación de riesgos y procedimientos de auditoría adicionales de conformidad con esta NIA puede indicar la existencia de fraude o indicio de fraude.

**Ejemplos**:

- Al obtener el entendimiento del programa de denuncias de la entidad, el auditor identificó una denuncia enviada a la línea directa de denuncia de fraude de la entidad que alegaba que la administración había inflado las utilidades al realizar transacciones con partes relacionadas que carecían de una razón de negocio.
- Al realizar procedimientos de auditoría adicionales para responder a los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude en las aseveraciones del inventario, el auditor obtuvo evidencia de auditoría que indicaba la posible apropiación indebida de productos del almacén de la entidad por parte de los empleados.

A8. Los procedimientos de auditoría realizados para cumplir con otras NIA también pueden poner en conocimiento del auditor casos de fraude o indicio de fraude, incluidos, por ejemplo, los realizados de conformidad con la NIA 600 (Revisada)[36] al responder a riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude que surgen del proceso de consolidación.

A9. El auditor puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas para realizar procedimientos de auditoría relacionados con la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material debido a fraude o al responder a riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude. Esto

[36] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales–Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado 38(d).

puede permitir al auditor evaluar grandes cantidades de datos con mayor facilidad para, por ejemplo, obtener información más detallada o identificar tendencias inusuales, lo que mejora su capacidad para ejercer un escepticismo profesional y cuestionar con mayor eficacia las afirmaciones de la administración. El auditor también puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas para realizar procedimientos de auditoría relacionados con la comprobación de asientos contables de forma más eficiente y eficaz. Sin embargo, el uso de herramientas y técnicas automatizadas no sustituye la necesidad de mantener un escepticismo profesional ni de ejercer un juicio profesional durante toda la auditoría.

A10. A los efectos de esta NIA, las denuncias de fraude por parte de otra parte que involucra a la entidad son tratadas por el auditor como indicio de fraude una vez que las denuncias han llegado a su conocimiento (por ejemplo, identificadas como resultado de indagaciones realizadas por el auditor a la administración, o al obtener un entendimiento del programa de denuncia de irregularidades de la entidad (u otro programa para informar sobre el fraude)). La parte que realiza las denuncias puede ser interna o externa a la entidad. Por consiguiente, el auditor aplica procedimientos de auditoría de conformidad con los apartados 55 a 58 para abordar el indicio de fraude.

A11. Incluso cuando una incorrección identificada debido a fraude no sea cuantitativamente significativa, puede ser cualitativamente significativa dependiendo de:

(a) Quién instigó o perpetró el fraude: un fraude, por lo demás intrascendente, perpetrado por la alta administración o un funcionario público suele considerarse cualitativamente significativo, independientemente del l monto involucrado. Esto, a su vez, puede generar inquietudes sobre la integridad de la administración responsable del sistema de control interno de la entidad.

(b) Motivo del fraude: la administración puede haber cometido intencionalmente incorrecciones que no son cuantitativamente significativas, ni individualmente ni en conjunto, para gestionar los indicadores clave de rendimiento (KPI) para, por ejemplo, cumplir con las expectativas del mercado, maximizar la compensación basada en el rendimiento o cumplir con los términos de los convenios de deuda. En el sector público, la administración puede haber cometido intencionalmente incorrecciones para obtener un superávit cuando la legislación prohíbe un déficit o para informar erróneamente los gastos incurridos y así evitar incumplir los límites legales.

*Limitaciones inherentes* (Ref.: Apartado 10)

A12. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de un fraude existe porque el fraude puede implicar esquemas sofisticados y cuidadosamente organizados diseñados para ocultarlo, tal como la falsificación, la omisión deliberada de registrar transacciones o declaraciones falsas intencionales hechas al auditor. Estos intentos de ocultación pueden ser aún más difíciles de detectar cuando van acompañados de colusión. La colusión puede inducir al auditor a considerar que la evidencia de auditoría es convincente, cuando, en realidad, es falsa.

La capacidad del auditor para detectar un fraude depende de factores tales como la pericia del que lo comete, la frecuencia y el alcance de la manipulación, el grado de colusión, la dimensión relativa de las cantidades individuales manipuladas y el rango jerárquico de las personas implicadas. Si bien el auditor puede ser capaz de identificar posibles oportunidades de que se cometa fraude, es difícil para el auditor determinar si las incorrecciones en áreas que requieren juicio, como las estimaciones contables, son causados por fraude o error.

*Escepticismo profesional y juicio profesional* (Ref.: Apartado 13)

A13. La NIGC 1[37] requiere que la firma diseñe, implemente y opere un sistema de gestión de calidad para auditorías de estados financieros. El compromiso de la firma con un sistema eficaz de gestión de la calidad sustenta el requerimiento de que el auditor ejerza escepticismo profesional al realizar la auditoría. Este compromiso se reconoce y refuerza en el componente de gobernanza y liderazgo, que incluye:

(a) El compromiso con la calidad por parte del liderazgo de la firma, así como el tono de la alta administración, contribuye a la cultura de la firma, lo que a su vez apoya y anima al auditor a centrarse en sus responsabilidades en materia de fraude en una auditoría de estados financieros.

(b) El reconocimiento de que las necesidades de recursos se planifican y se obtienen, distribuyen o asignan de forma coherente con el compromiso de la firma con la calidad, tal como recursos con los conocimientos y las habilidades especializadas adecuadas que puedan necesitarse al realizar procedimientos de auditoría relacionados con el fraude en una auditoría de estados financieros.

A14. La NIGC 1[38] también explica que es probable que la calidad de los juicios profesionales realizados por la firma de auditoría mejore cuando las personas que hacen esos juicios demuestran una actitud que incluye una mente inquisitiva.

*Incumplimiento de leyes y regulaciones* (Ref.: Apartado 14)

A15. La identificación por parte del auditor de un fraude o indicio de fraude que afecte a la entidad y que haya sido perpetrado por un tercero (véanse los apartados 18(a) y A22) también puede dar lugar a responsabilidades adicionales para el auditor de conformidad con la NIA 250 (Revisada).

**Ejemplo:**

- Al obtener un conocimiento de los controles generales de TI de la entidad, el auditor fue informado de una violación de seguridad cibernética que involucró el acceso no autorizado por parte de un tercero a los archivos confidenciales de clientes de la entidad, incluida información bancaria relacionada. Después de comprender el indicio fraude, el socio del encargo determinó que la violación de seguridad cibernética probablemente violaba las leyes locales de protección de datos.

A16. El cumplimiento de los requerimientos de esta NIA, también pueden cumplir ciertos requerimientos aplicables en la NIA 250 (Revisada).

[37] Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad para firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados*.
[38] NIGC 1, apartado A31.

**Ejemplo:**

- Al realizar pruebas de detalle sobre la cartera de préstamos de un banco, el auditor identificó una serie de préstamos a entidades recién formadas vinculadas a la alta administración que carecían de la documentación adecuada. El auditor determinó que las circunstancias indicaban aprobaciones fraudulentas de préstamos por parte de la alta administración a partes relacionadas. Tras conocer el indicio de fraude, de conformidad con el apartado 55, el auditor concluyó que ese conocimiento también era suficiente para cumplir con el requerimiento del apartado 19(a) de la NIA 250 (Revisada). El auditor evaluó el posible efecto en los estados financieros de la multa por la presunta infracción de la normativa bancaria por parte de la entidad en materia de préstamos a partes relacionadas, de conformidad con el apartado 19(b) de la NIA 250 (Revisada).

A17. Las leyes, regulaciones o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales o lleve a cabo actuaciones adicionales. Por ejemplo, el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas las Normas Internacionales de Independencia)* (Código IESBA) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores requiere que el auditor tome medidas para responder a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.[39]

**Relación con otras NIA** (Ref.: Apartado 15)

A18. En el **Anexo 5** se identifican otras NIA que abordan temas específicos que hacen referencia al fraude o indicio de fraude.

**Definiciones** (Ref.: Apartado 18)

*Relación del fraude con la corrupción, el soborno y el lavado de dinero* (Ref.: Apartado 18(a))

A19. Dependiendo de la naturaleza y circunstancias de la entidad, ciertas leyes, regulaciones o aspectos de los requerimientos de ética aplicables que abordan la corrupción, el soborno o el lavado de dinero pueden ser relevantes para las responsabilidades del auditor de considerar las leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros de conformidad con la NIA 250 (Revisada).[40]

A20. La corrupción, el soborno y el lavado de dinero son actos ilegales o poco éticos. Si bien la corrupción, el soborno y el lavado de dinero pueden ser conceptos distintos en la legislación o la normativa, también pueden ser actos fraudulentos o llevarse a cabo para facilitar u ocultar el fraude.

**Ejemplos**:

- Corrupción que involucra fraude. La administración se coludió con otras partes competidoras para aumentar los precios o reducir la calidad de los bienes o servicios para los compradores que deseaban adquirirlos mediante un proceso de licitación (es decir, manipulación de licitaciones). La manipulación de licitaciones incluyó pagos monetarios por parte del adjudicatario designado a las partes coludidas mediante contratos de consultoría fraudulentos para los cuales no se realizó ningún trabajo real.
- Soborno para ocultar fraude. La administración ofreció incentivos a los empleados para ocultar la apropiación indebida de activos por parte de la administración.

[39] Código IESBA, Sección 360.

[40] NIA 250 (Revisada), apartados 6 y A6.

- Lavado de dinero para facilitar el fraude. Un empleado lavó dinero y lo depositó en una cuenta bancaria en el extranjero que se obtuvo ilegalmente mediante la malversación de pagos para compras ficticias de inventario, mediante la creación de órdenes de compra falsas, documentos de envío de proveedores y facturas de proveedores.

A21. Si bien el auditor puede identificar o tener sospechas de corrupción, soborno o lavado de dinero, como ocurre con el fraude, el auditor no hace determinaciones legales sobre si tales actos realmente han ocurrido.

*Fraude de terceros* (Ref.: Apartado 18(a))

A22. El fraude o indicio de fraude cometido contra la entidad por terceros se describe generalmente como fraude de terceros. El fraude, tal como se define en el apartado 18(a), puede incluir un acto intencional de un tercero y, en consecuencia, si se identifica o se sospecha que un acto intencional de un tercero puede haber resultado en la apropiación indebida de los activos de la entidad o en la elaboración de información financiera fraudulenta, el auditor aplica los procedimientos de auditoría descritos en los apartados 55 a 58.

A23. Las partes externas a la entidad que pueden cometer fraude de terceros pueden incluir:

- Partes relacionadas, donde pueden existir oportunidades potenciales de colusión con la administración, transacciones excesivamente complejas o sesgo en la estructura de las transacciones, como se explica en la NIA 550.[41]
- Terceros con los que la entidad tiene una relación para apoyar su modelo de negocio tales como clientes, proveedores, prestadores de servicios u otras partes externas conocidas por la entidad. Estas relaciones pueden suponer el riesgo de colusión con empleados u otras personas de la entidad para, por ejemplo, crear transacciones ficticias con el fin de manipular los resultados financieros.
- Terceros desconocidos para la entidad que podrían, por ejemplo, intentar obtener acceso no autorizado al entorno de TI de una entidad, lo que afectaría a los informes financieros o a los activos, o interrumpiría las operaciones comerciales o los procesos de información financiera de la entidad.

*Factores de riesgo de fraude* (Ref.: Apartados 18(b) y 38)

A24. La presencia de factores de riesgo de fraude puede afectar la evaluación del auditor sobre el riesgo inherente o el riesgo de control. Los factores de riesgo de fraude pueden:

- Ser factores de riesgo inherente en la medida en que afectan el riesgo inherente, y pueden deberse a sesgos de la administración. También pueden surgir de otros factores de riesgo inherentes identificados (por ejemplo, la complejidad o la incertidumbre pueden generar oportunidades que resulten en una susceptibilidad a incorrecciones debido a fraude). Cuando los factores de riesgo de fraude son factores de riesgo inherentes, el riesgo inherente se evalúa antes de considerar los controles.
- Estar relacionados con hechos o condiciones que puedan existir en el sistema de control interno de la entidad que brinden la oportunidad de cometer fraude y sean relevantes para la consideración de los controles de la entidad (por ejemplo, relacionados con el riesgo de control), y pueden ser un indicador de la presencia de otros factores de riesgo de fraude.

[41] NIA 550, *Partes relacionadas*.

A25. Si bien los factores de riesgo de fraude no indican necesariamente su existencia, a menudo han estado presentes en circunstancias en las que se han producido fraudes y, por tanto, pueden ser indicativos de riesgos de incorrección material debido a fraude.

A26. En el **Anexo 1**, se presentan ejemplos de factores de riesgo de fraude relacionados con la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos. Estos factores ilustrativos de riesgo de fraude se clasifican en función de las tres condiciones que, individualmente o en combinación, por lo general están presentes cuando existe fraude:

- La existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude;
- La percepción de una oportunidad para cometer fraude; y
- Una actitud o racionalización que justifica la acción fraudulenta.

Los factores de riesgo de fraude indicativos de una actitud que permite la racionalización de la acción fraudulenta pueden no ser susceptibles de observación por parte del auditor. Sin embargo, el auditor puede tomar conocimiento de la existencia de esa información a través, por ejemplo, del entendimiento requerido del entorno de control de la entidad.[42] Aunque los factores de riesgo de fraude descritos en el **Anexo 1** cubren una amplia gama de situaciones que pueden enfrentar los auditores, son solo ejemplos y pueden existir otros factores de riesgo de fraude.

**Escepticismo profesional** (Ref.: Apartados 7, 19–22 y 55–58)

A27. Mantener el escepticismo profesional durante la auditoría, involucra cuestionarse continuamente si la información y la evidencia de auditoría obtenidas indican que puede existir una incorrección material debido a fraude. Esto incluye tener en cuenta la fiabilidad de la información que se pretende utilizar como evidencia de auditoría y los controles identificados en el componente de las actividades de control, en su caso, ejercidos sobre su preparación y mantenimiento. Debido a las características del fraude, el escepticismo profesional del auditor es especialmente importante a la hora de considerar los riesgos de incorrección material debido a fraude.

A28. La forma en que las circunstancias que puedan ser indicativas de fraude o indicio de fraude que afecta a la entidad llegan a conocimiento del auditor durante la auditoría puede variar.

[42] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21.

**Ejemplos:**

Entre las posibles fuentes que pueden proporcionar información sobre circunstancias indicativas de fraude o indicio de fraude que afecten a la entidad se incluyen:

- El auditor (por ejemplo, al realizar procedimientos de auditoría de conformidad con la NIA 550, el auditor se da cuenta de la existencia de una relación con una parte relacionada que la dirección intencionalmente no le informó).
- Los responsables del gobierno de la entidad (por ejemplo, cuando los miembros del comité de auditoría realizan una investigación independiente sobre asientos inusuales y otros ajustes).
- La dirección (por ejemplo, al evaluar los resultados del proceso de valoración de riesgos de la entidad).
- Las personas que integran la función de auditoría interna (por ejemplo, cuando realizan los procedimientos anuales de cumplimiento, relacionados con el sistema de control interno de la entidad).
- Un empleado (por ejemplo, al presentar una denuncia a través del programa de denuncias de la entidad).
- Un exempleado (por ejemplo, al enviar una queja por correo electrónico a la función de auditoría interna).

A29. Es importante permanecer alerta ante circunstancias que puedan indicar fraude o indicio de fraude durante toda la auditoría, incluso cuando se realizan procedimientos de auditoría cerca del final de la misma, cuando pueden existir presiones de tiempo para completar el trabajo de auditoría. Por ejemplo, cerca del final de la auditoría se puede obtener evidencia de auditoría que pueda poner en duda la fiabilidad de otra evidencia de auditoría obtenida o generar dudas sobre la integridad de la administración o de los responsables del gobierno de la entidad. El **Anexo 3** contiene ejemplos de circunstancias que pueden ser indicativas de fraude o indicio de fraude.

A30. Como se explica en la NIA 220 (Revisada),[43] las condiciones inherentes a algunos encargos de auditoría pueden crear presiones en el equipo del encargo que pueden impedir el ejercicio adecuado del escepticismo profesional al diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría y evaluar la evidencia de auditoría. Los apartados A35 a A37 de la NIA 220 (Revisada) enumeran ejemplos de impedimentos para el ejercicio del escepticismo profesional en el encargo, sesgos inconscientes o conscientes que pueden afectar los juicios profesionales del equipo del encargo y acciones que pueden adoptarse para mitigar los impedimentos al ejercicio del escepticismo profesional.

[43] NIA 220 (Revisada), apartado A34.

**Ejemplos:**

- La falta de cooperación y las presiones temporales excesivas impuestas por la dirección afectaron negativamente la capacidad del equipo del encargo para resolver una cuestión compleja y polémica. Estas circunstancias, según el criterio profesional del socio del encargo, indicaban posibles intentos de la dirección por ocultar el fraude. El socio del encargo involucró a miembros más experimentados del equipo del encargo para tratar con miembros de la dirección con quienes era difícil interactuar y se comunicó con los responsables del gobierno de la entidad sobre la naturaleza de las circunstancias complejas, incluyendo su posible impacto en la auditoría.
- Los impedimentos impuestos por la dirección dificultaron al equipo del encargo el acceso a registros, instalaciones, ciertos empleados, clientes, proveedores y otros. Estas circunstancias, según el criterio profesional del socio del encargo, indicaban posibles intentos de la dirección por ocultar el fraude. El socio del encargo recordó al equipo del encargo que no debe conformarse con evidencia de auditoría que no sea del todo persuasiva al responder a los riesgos valorados de incorrección material debido a fraude y se comunicó con los responsables del gobierno de la entidad sobre la naturaleza de las circunstancias desafiantes, incluido el posible efecto sobre la auditoría.

A31. También pueden encontrarse circunstancias que puedan crear amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables. La NIA 220 (Revisada)[44] analiza que los requerimientos de ética aplicables, por ejemplo, el Código IESBA, pueden contener disposiciones relativas a la identificación y evaluación de amenazas y cómo abordarlas.[45]

A32. El auditor también puede abordar la amenaza al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, como el principio de integridad, comunicándose oportunamente con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las circunstancias que dan lugar a la amenaza. Esta comunicación puede incluir una discusión sobre cualquier inconsistencia en la evidencia de auditoría obtenida para la cual la administración no haya proporcionado una explicación satisfactoria.

*Respuestas inconsistentes*

A33. Las respuestas inconsistentes a las indagaciones pueden incluir inconsistencias, tanto entre los diferentes grupos de individuos especificados en el apartado 21 (es decir, la administración, los responsables del gobierno de la entidad, individuos dentro de la función de auditoría interna u otros dentro de la entidad) como entre individuos dentro del mismo grupo. Por ejemplo, el auditor puede identificar respuestas inconsistentes entre diferentes individuos dentro de la administración.

44 NIA 220 (Revisada), apartado A45.

45 Los apartados R111.1 y R113.1 del Código IESBA requieren que el contador sea directo y diligente al cumplir con los principios de integridad, competencia y diligencia profesionales, respectivamente. El apartado 111.1A1 del Código IESBA explica que la integridad implica tener la fortaleza de carácter para actuar correctamente, incluso ante presiones para actuar de otra manera. El apartado 113.1 A3 del Código IESBA explica que actuar con diligencia también implica realizar una tarea con cuidado y minuciosidad, de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables. Estas responsabilidades éticas son exigibles independientemente de las presiones impuestas, explícitas o implícitas, por la dirección.

*Condiciones que hacen que el auditor crea que un registro o documento puede no ser auténtico o que los términos de un documento han sido modificados*

A34. La NIA 500[46] requiere que el auditor considere la fiabilidad de la información que se pretende utilizar como evidencia de auditoría al diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría. La fiabilidad de la información que se pretende utilizar como evidencia tiene que ver con el grado en que el auditor puede depender de dicha información. La autenticidad es un atributo de la fiabilidad de la información que el auditor puede considerar. Al hacerlo, el auditor puede considerar si la fuente realmente generó o proporcionó la información, si estaba autorizada para hacerlo y si esta no ha sido alterada indebidamente.

A35. Los procedimientos de auditoría realizados de conformidad con la NIA 500, esta u otras NIA, o información de otras fuentes, pueden llamar la atención del auditor sobre condiciones que le hagan creer que un registro o documento puede no ser auténtico o que los términos de un documento han sido modificados, pero no se le han informado. Sin embargo, el auditor no está obligado a realizar procedimientos específicamente diseñados para identificar condiciones que indiquen que un registro o documento puede no ser auténtico o que se han modificado los términos de un documento. El apartado 22 se aplica si el auditor identifica esas condiciones durante el curso de la auditoría.

**Ejemplos:**

Las condiciones que, de identificarse, pueden hacer que el auditor crea que un registro o documento no es auténtico o que los términos de un documento han sido modificados, pero no se le han informado incluyen:

- Alteraciones inexplicables en documentos recibidos de fuentes externas.
- Números de serie usados fuera de secuencia o duplicados.
- Direcciones y logotipos no conformes con lo esperado.
- Estilo del documento diferente al de otros del mismo tipo y de la misma fuente (por ejemplo, cambios en las fuentes y el formato).
- Falta información que se espera este incluida.
- Referencias o descripciones de facturas que difieren de otras facturas recibidas de la entidad.
- Condiciones comerciales inusuales, como precios, tasas de interés, garantías y condiciones de reembolso inusuales (por ejemplo, costos de compra que parecen poco razonables para los bienes o servicios que se cobran).
- Información que parezca inverosímil o incoherente con la comprensión y el conocimiento del auditor.
- Un cambio de firma autorizada.
- Documentos electrónicos con fecha de última edición posterior a la fecha en que se declararon finalizados.

[46] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 7.

A36. Cuando se identifican condiciones que hacen que el auditor crea que un registro o documento puede no ser auténtico o que los términos de un documento han sido modificados, pero no informados al auditor, los posibles procedimientos de auditoría adicionales para investigar más a fondo pueden incluir:

- Indagaciones ante la administración u otras personas dentro de la entidad.
- La confirmación directa con terceros.
- La utilización del trabajo de un experto para que valore la autenticidad del documento.
- Utilizar herramientas y técnicas automatizadas, como tecnología de autenticidad o integridad de documentos, para evaluar la autenticidad del registro o documento.

A37. Cuando los resultados de los procedimientos de auditoría adicionales indiquen que un registro o documento no es auténtico o que los términos de un documento han sido modificados, el auditor puede determinar que las circunstancias son indicativas de fraude o indicio de fraude y, en consecuencia, realiza procedimientos de auditoría de conformidad con los apartados 55 a 58.

**Recursos del encargo** (Ref.: Apartado 23)

A38. La NIA 220 (Revisada)[47] explica que la determinación por parte del socio del encargo de si es necesario asignar recursos adicionales al equipo del encargo es una cuestión de juicio profesional y está influenciada por la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, teniendo en cuenta cualquier cambio que pueda haber surgido durante el encargo.

A39. La naturaleza, el momento y el alcance de la participación de personas con habilidades o conocimientos especializados, tal como expertos forenses y otros expertos cuando se determine que es necesario, o la participación de personas con más experiencia, pueden variar según la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría.

**Ejemplos:**

- La entidad está investigando un fraude o un indicio de fraude que pueda tener un efecto significativo en los estados financieros (por ejemplo, cuando involucra a la alta dirección). Una persona con conocimientos forenses puede ayudar a planificar y ejecutar los procedimientos de auditoría relacionados con el área específica donde se identificó el fraude o indicio de fraude.
- La entidad está siendo investigada por una autoridad externa por fraude o indicio de fraude, o por casos de incumplimiento o indicio de incumplimiento de las leyes y regulaciones (por ejemplo, una provisión fiscal con incorrecciones materiales relacionadas con la evasión fiscal e ingresos con incorrecciones materiales, debido a que esos ingresos provienen de actividades ilegales facilitadas mediante el lavado de dinero). Los expertos en impuestos y prevención del lavado de dinero pueden ayudar a identificar los aspectos fraudulentos del incumplimiento o el indicio de incumplimiento que puedan tener un impacto en los estados financieros.

[47] NIA 220 (Revisada), apartado A77.

- La complejidad de la estructura organizacional de la entidad y las relaciones con partes relacionadas, incluida la creación o existencia de entidades de propósito especial, pueden representar una oportunidad para que la administración tergiverse la posición financiera o el desempeño financiero de la entidad. Por ejemplo, un experto en derecho tributario puede ayudar a comprender la finalidad comercial y las actividades o unidades de negocios dentro de organizaciones complejas, incluyendo cómo su estructura, para efectos tributarios, puede ser diferente de su estructura operativa.
- La complejidad de la industria o el entorno regulatorio en el que opera la entidad puede presentar una oportunidad o presión para que la administración incurra en información financiera fraudulenta. Por ejemplo, una persona especializada en esquemas de fraude en mercados emergentes específicos puede ayudar a identificar factores de riesgo de fraude o dónde los estados financieros pueden ser susceptibles a riesgos de incorrecciones materiales debido al fraude.
- El uso de instrumentos financieros complejos u otros acuerdos de financiamiento complejos puede representar una oportunidad para divulgar de forma inadecuada los riesgos y la naturaleza de productos estructurados complejos. Por ejemplo, un experto en valoración puede ayudar a comprender la estructura, el propósito, los activos subyacentes y las condiciones del mercado del producto, lo que puede poner de manifiesto factores de riesgo de fraude, tal como discrepancias entre las condiciones del mercado y la valoración del producto estructurado.

A40. Las habilidades forenses, en el contexto de una auditoría de estados financieros, pueden combinar habilidades contables, de auditoría de investigación. Esas habilidades pueden aplicarse en la investigación y evaluación de los registros contables de una entidad para obtener posible evidencia de información financiera fraudulenta o malversación de activos, o en la ejecución de procedimientos de auditoría. El uso de habilidades forenses también puede ayudar al auditor a evaluar si existe una elusión de los controles por parte de la administración o un sesgo intencional de la administración en la información financiera.

**Ejemplos:**

Las habilidades forenses pueden incluir habilidades o conocimientos especializados en:

- Identificar y evaluar los factores de riesgo de fraude.
- Identificar y evaluar los riesgos de incorrección material debido al fraude.
- Evaluar la eficacia de los controles implementados por la administración para prevenir o detectar el fraude.
- Evaluar la autenticidad de la información que se pretende utilizar como evidencia de auditoría.
- Recopilar, analizar y evaluar información o datos mediante herramientas y técnicas automatizadas para identificar vínculos, patrones o tendencias que puedan indicar fraude o indicio de fraude.
- Aplicar conocimientos sobre esquemas de fraude y técnicas de entrevistas, recopilación de información y análisis de datos para la detección del fraude.
- Utilizar técnicas de entrevista para tratar cuestiones delicadas con la administración y los responsables del gobierno de la entidad.

- Analizar información financiera y no financiera mediante herramientas y técnicas automatizadas para detectar inconsistencias, patrones inusuales o anomalías que puedan indicar un sesgo intencional de la administración o ser resultado de una elusión de los controles por parte de la administración.

A41. Al determinar si el equipo del encargo tiene la competencia y las capacidades adecuadas, el socio del encargo puede considerar cuestiones tales como la experiencia en sistemas de TI o aplicaciones de TI utilizadas por la entidad o herramientas o técnicas automatizadas que el equipo del encargo utilizará para planificar y ejecutar la auditoría (por ejemplo, al probar un gran volumen de asientos de diario y otros ajustes al responder a los riesgos relacionados con la elusión de los controles por parte de la administración).

A42. Al determinar si los miembros del equipo de encargo tienen colectivamente la competencia y las capacidades adecuadas para responder a los riesgos identificados de incorrección material debido a fraude, el socio del encargo puede considerar, por ejemplo:

- Asignar personal adicional con habilidades o conocimientos especializados, como expertos forenses y de otro tipo;
- Modificar la composición del equipo del encargo para incluir a personas con más experiencia; o
- Asignar a miembros más experimentados del equipo del encargo para que lleven a cabo determinados procedimientos de auditoría en áreas específicas que requieran una atención significativa del auditor, incluyendo la realización de indagaciones a la administración y, cuando corresponda, a los responsables del gobierno de la entidad en relación con esas áreas.

**Realización del encargo** (Ref.: Apartados 24 y 29)

A43. Dependiendo de la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, el enfoque del socio del encargo hacia la administración, supervisión y revisión puede incluir aumentar el alcance y la frecuencia de las discusiones del equipo del encargo. Puede ser beneficioso mantener discusiones adicionales del equipo del encargo en función de la ocurrencia de hechos o condiciones que hayan impactado a la entidad, que puedan identificar factores de riesgo de fraude nuevos o brindar información adicional sobre los existentes (consulte el **Anexo 1** para ver ejemplos de factores de riesgo de fraude).

**Ejemplos:**

- Cambios repentinos en la actividad o el rendimiento empresarial (por ejemplo, disminución de los flujos de caja operativos de una entidad debido a las condiciones económicas, lo que genera una mayor presión interna de la dirección para cumplir con los objetivos de ganancias divulgados públicamente).
- Cambios inesperados en la alta dirección de la entidad (por ejemplo, la renuncia del director financiero, sin justificación, lo que da a otros empleados del departamento de tesorería la oportunidad de cometer fraude debido a la falta de supervisión de la alta dirección).

**Naturaleza continua de las comunicaciones con la administración y con los responsables del gobierno de la entidad** (Ref.: Apartado 25)

A44. Una comunicación de dos vías sólida entre la administración o por los responsables del gobierno de la entidad y el auditor ayuda a identificar y evaluar los riesgos de incorrección material debidos a fraude.

A45. El alcance de las comunicaciones del auditor con la administración y los responsables del gobierno de la entidad depende de los hechos y circunstancias relacionados con el fraude de la entidad, así como del progreso y el resultado de los procedimientos de auditoría relacionados con el fraude realizados en el encargo de auditoría.

A46. El momento adecuado para las comunicaciones puede variar dependiendo de la importancia y de la naturaleza de las cuestiones relacionadas con el fraude, y de las medidas que se espera que adopten la administración o los responsables del gobierno de la entidad.

**Ejemplos:**

- Realizar las indagaciones necesarias a la administración y a los responsables del gobierno de la entidad, sobre las cuestiones a que se refieren los apartados 32(b) a 32(c) y 33(b) lo antes posible en el encargo de auditoría, por ejemplo, como parte de las comunicaciones del auditor sobre cuestiones de planificación.
- Cuando se aplica la NIA 701, el auditor puede comunicar opiniones preliminares sobre cuestiones clave de auditoría relacionadas con el fraude al discutir el alcance y la oportunidad planificados para la auditoría.
- Mantener discusiones específicas con la administración y los responsables del gobierno de la entidad, ya que se obtiene evidencia de auditoría relevante relacionada con la evaluación del auditor de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad y la evaluación de los riesgos de incorrección material debido a fraude. Estas discusiones pueden formar parte de las comunicaciones del auditor sobre hallazgos significativos de la auditoría.
- Comunicar, de manera oportuna y de conformidad con la NIA 265,[48] las deficiencias significativas en el control interno (incluyendo aquellas que son relevantes para la prevención o detección del fraude) a los niveles apropiados de la administración y a los responsables del gobierno de la entidad, puede permitirles tomar las medidas correctivas necesarias y oportunas.

*Asignar a los miembros apropiados dentro del equipo del encargo con la responsabilidad de comunicarse con la administración y con los responsables del gobierno de la entidad [48]*

A47. La NIA 220 (Revisada)[49] trata de la responsabilidad general del socio del encargo con respecto a los recursos y la realización del encargo. Debido a la naturaleza y sensibilidad del fraude, en particular aquellos que involucran a la alta administración, asignar tareas o acciones a miembros del equipo del encargo adecuadamente capacitados o con la experiencia adecuada y brindar niveles apropiados de administración, supervisión y revisión de su trabajo también es importante para las comunicaciones requeridas de conformidad con esta NIA. Esto incluye involucrar a miembros del

[48] NIA 265, *Comunicación de las deficiencias del control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.*
[49] NIA 220 (Revisada), apartados 25-34.

equipo del encargo con las habilidades o la experiencia adecuadas al comunicar cuestiones relacionadas con el fraude a la administración y a los responsables del gobierno de la entidad.

A48. La NIA 220 (Revisada)[50] trata de la responsabilidad del socio del encargo de concientizar a los miembros del equipo del encargo sobre los requerimientos de ética aplicables. Por ejemplo, el Código IESBA exige el cumplimiento del principio de integridad, que implica mantenerse firme frente a dilemas y situaciones difíciles o desafiar a otros cuando las circunstancias lo justifiquen, de una manera apropiada a las circunstancias. Es importante, especialmente para aquellos miembros del equipo del encargo que interactuarán con la administración y los responsables del gobierno de la entidad sobre cuestiones relacionadas con el fraude, considerar el contenido de las comunicaciones y la forma en que esas comunicaciones deben llevarse a cabo.

**Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas** (Ref.: Apartado 26)

A49. Como se explica en la NIA 315 (Revisada 2019),[51] obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad es un proceso dinámico e iterativo de recopilación, actualización y análisis de información y continúa a lo largo de la auditoría. Por lo tanto, las expectativas del auditor con respecto a los riesgos de incorrecciones materiales debido a fraude pueden cambiar a medida que se obtiene nueva información.

*Información de otras fuentes* (Ref.: Apartado 27)

A50. La información obtenida de otras fuentes de conformidad con los apartados 15 y 16 de la NIA 315 (Revisada 2019) puede ser relevante para la identificación de factores de riesgo de fraude al proporcionar información y conocimientos sobre:

- La entidad y la industria en la que opera la entidad y sus riesgos comerciales relacionados, que pueden crear presiones sobre la organización para cumplir con los resultados financieros previstos.
- Compromiso de la administración con la integridad y los valores éticos.
- Compromiso de la administración para subsanar oportunamente las deficiencias significativas conocidas en el control interno.
- Complejidad en la aplicación del marco de información financiera aplicable debido a la naturaleza y las circunstancias de la entidad, que pueden generar oportunidades para que la administración cometa y oculte actividades financieras fraudulentas.

A51. Al realizar una auditoría inicial de conformidad con la NIA 510,[52] en algunas circunstancias, sujetas a la ley, regulación o requerimientos de ética aplicables, el auditor sucesor propuesto puede solicitar al auditor predecesor que proporcione información sobre fraude identificado o indicio de fraude. Esta información puede dar una indicación de la presencia de factores de riesgo de fraude o puede dar una indicación de fraude o indico de fraude.

*Revisión retrospectiva del resultado de estimaciones contables anteriores* (Ref.: Apartado 28)

A52. La finalidad de realizar una revisión retrospectiva de los juicios y supuestos de la administración relacionados con las estimaciones contables reflejadas en los estados financieros de un periodo anterior es evaluar si existe algún indicio de un posible sesgo por parte de la administración. No se

[50] NIA 220 (Revisada), apartado 17.

[51] NIA 315 (Revisada 2019), apartado A48.

[52] NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría–Saldos de apertura*.

pretende cuestionar los juicios del auditor sobre las estimaciones contables de periodos anteriores que fueran adecuadas con base en la información disponible al momento de su realización.

*Discusiones con el equipo del encargo* (Ref.: Apartado 29)

A53. Como se explica en la NIA 220 (Revisada),[53] el socio del encargo es responsable de crear un entorno que enfatice la importancia de una comunicación abierta y sólida dentro del equipo del encargo. La discusión del equipo del encargo permite a los miembros del equipo del encargo compartir ideas de manera oportuna basadas en sus habilidades, conocimientos y experiencia sobre cómo y dónde los estados financieros pueden ser susceptibles a incorrecciones materiales debido a fraude.

A54. Se puede invitar a personas que tengan habilidades o conocimientos especializados, como expertos forenses y de otro tipo, a asistir a la discusión del equipo del encargo para que aporten conocimientos más profundos sobre la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales debido a fraude. La participación y las contribuciones de personas con habilidades o conocimientos especializados pueden elevar la calidad del debate que se está desarrollando.

A55. El intercambio de ideas puede servir para fundamentar la perspectiva inicial del auditor sobre el tono desde la alta administración. La conversación puede incluir un análisis de las acciones y el comportamiento de la administración y de los responsables del gobierno de la entidad, incluyendo si existen acciones y comunicaciones claras y consistentes sobre integridad y comportamiento ético en todos los niveles de la entidad.

A56. Los siguientes enfoques pueden ser útiles para facilitar el intercambio de ideas:

- Escenarios hipotéticos: pueden ser útiles al analizar si ciertos hechos o condiciones crean un entorno en la entidad en el que una o más personas entre la administración, los responsables del gobierno de la entidad o los empleados tienen el incentivo o la presión para cometer fraude, una oportunidad percibida de hacerlo y alguna racionalización del acto y, de ser así, cómo puede ocurrir el fraude.
- Herramientas y técnicas automatizadas: pueden utilizarse para respaldar el análisis sobre la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales debido al fraude. Por ejemplo, pueden utilizarse herramientas y técnicas automatizadas para identificar factores de riesgo de fraude, incluyendo técnicas que profundicen en la comprensión de incentivos y presiones, como la evaluación comparativa de ratios financieros de la industria o sector. Las relaciones inusuales en los datos del período actual de la entidad (por ejemplo, datos financieros y operativos) pueden indicar ratios o tendencias desfavorables en comparación con la competencia o el rendimiento pasado de la entidad.

A57. El intercambio de ideas puede incluir, entre otras cuestiones, si:

- Las interacciones, observadas por el equipo del encargo, entre la administración (por ejemplo, entre el director ejecutivo y el director financiero) o entre la administración y los responsables del gobierno de la entidad pueden indicar una falta de cooperación o respeto mutuo entre las partes. Esta circunstancia, a su vez, puede indicar un entorno propicio para la existencia de fraude.
- Cualquier cambio inusual o inexplicable en el comportamiento o estilo de vida de la administración o los empleados que haya llegado a conocimiento del equipo del encargo puede indicar la posibilidad de una actividad fraudulenta.

[53] NIA 220 (Revisada), apartado 14.

- La información conocida (por ejemplo, obtenida por medio de la lectura de revistas comerciales o el acceso a informes emitidos por organismos reguladores) sobre fraudes que afectaron a otras entidades y que dieron como resultado incorrecciones en los estados financieros de esas entidades, tal como entidades de la misma industria o región geográfica, puede ser indicativa de riesgos de incorrecciones materiales debido al fraude para la entidad que está siendo auditada.
- La administración puede utilizar las revelaciones, o la falta de ellas, para oscurecer una comprensión adecuada de los estados financieros de la entidad (por ejemplo, incluyendo demasiada información inmaterial, utilizando un lenguaje poco claro o ambiguo, o por una falta de revelaciones, como las relacionadas con acuerdos de financiamiento fuera de balance o acuerdos de arrendamiento).
- Hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento (por ejemplo, una patente de un medicamento de una entidad en la industria farmacéutica expiró, lo que generó una disminución en los ingresos). En esas circunstancias, pueden existir incentivos o presiones para que la administración cometa fraude a fin de ocultar una incertidumbre material sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- La entidad tiene relaciones y transacciones significativas con partes relacionadas (por ejemplo, la entidad tiene una estructura organizacional compleja que incluye varias entidades de propósito especial controladas por la administración). Estas circunstancias pueden brindar a la administración la oportunidad de cometer fraude; por ejemplo, inflando las ganancias u ocultando deudas.
- La entidad tiene otras relaciones con terceros que generan un factor de riesgo de fraude o un riesgo de fraude de terceros.

**Ejemplos:**

- Con base en su comprensión de las actividades de procesamiento de información de la entidad, el auditor identificó un factor de riesgo de fraude (es decir, una oportunidad de cometer fraude) resultante de la falta de supervisión por parte de la administración sobre procesos de negocios significativos subcontratados a un proveedor de servicios externo.
- Con base en su comprensión de los controles de acceso físico de la entidad, el auditor identificó un factor de riesgo de fraude (es decir, una oportunidad de cometer fraude) resultante de la falta de seguridad suficiente por parte de la entidad en ubicaciones con una cantidad importante de activos pequeños, livianos y de alto valor.
- Con base en su conocimiento de los contratos de ingresos, el auditor se dio cuenta de que la entidad está utilizando acuerdos de consignación, donde terceros venden el inventario de la entidad en su nombre y la entidad obtiene ingresos por estas ventas. El auditor identificó un factor de riesgo de fraude (es decir, un incentivo para cometer fraude) resultante del incentivo del tercero de informar a la entidad menos ventas en consignación para cumplir con sus propios objetivos de ventas.

A58. El equipo del encargo puede considerar otras formas en las que la administración puede eludir los controles más allá del uso de asientos contables y otros ajustes, estimaciones significativas o transacciones fuera del curso normal de los negocios.

**Ejemplos:**

- Crear registros ficticios de empleados o proveedores para intentar transferir efectivo a cuentas personales.
- Modificar la sincronización de transacciones legítimas para manipular los registros financieros.

A59. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo que participen en la discusión del equipo del encargo también pueden, según corresponda, usar esto como una oportunidad para:

- Enfatizar la importancia de mantener una mente inquisitiva durante toda la auditoría respecto a la posibilidad de incorrecciones materiales debido a fraude.
- Recordar a los miembros del equipo del encargo su función de servir al interés público mediante la realización de encargos de auditoría de calidad y la importancia de que los miembros del equipo del encargo permanezcan objetivos para facilitar mejor la evaluación crítica de la evidencia de auditoría obtenida de personas dentro o fuera de las funciones de información financiera o contabilidad, o fuera de la entidad.
- Considerar los procedimientos de auditoría que pueden seleccionarse para responder apropiadamente a la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales debido a fraude, incluyendo si ciertos tipos de procedimientos de auditoría pueden ser más efectivos que otros y cómo incorporar un elemento de imprevisibilidad en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría a realizar. El **Anexo 2** contiene ejemplos de procedimientos que incorporan un elemento de imprevisibilidad.

*Procedimientos analíticos realizados y relaciones inusuales o inesperadas identificadas* (Ref.: Apartado 30)

A60. El auditor puede identificar fluctuaciones o relaciones al realizar procedimientos analíticos de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[54] que sean inconsistentes con otra información relevante o que difieran significativamente de los valores esperados.

Ejemplo:

| Procedimientos analíticos | Resultado inesperado o inconsistente del procedimiento analítico |
|---|---|
| Una comparación del volumen de ventas registrado de la entidad con su capacidad de producción. | Un exceso del volumen de ventas sobre la capacidad de producción puede indicar ventas ficticias o ventas registradas antes de que se cumplan los criterios de reconocimiento de ingresos. |

[54] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 14(b).

| | |
|---|---|
| Un análisis de tendencias de los ingresos mensuales en comparación con las devoluciones de ventas mensuales, incluyendo durante y poco después del periodo de reporte. | Un aumento en las devoluciones de ventas poco después del periodo de reporte, en relación con las devoluciones de ventas durante el mes, puede indicar la existencia de acuerdos paralelos no informados con clientes que implican la devolución de bienes, lo cual, de conocerse, impediría el reconocimiento de ingresos. |

**Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad**

*La entidad y su entorno* (Ref.: Apartado 31)

Estructura organizacional y de propiedad de la entidad, gobernanza, objetivos y estrategia, y dispersión geográfica

A61. Comprender la estructura organizacional y de propiedad de la entidad ayuda al auditor a identificar factores de riesgo de fraude. Una estructura organizacional excesivamente compleja que involucre entidades jurídicas inusuales, o estructuras organizacional innecesariamente complejas o inusuales en comparación con otras entidades del mismo sector, puede indicar la presencia de un factor de riesgo de fraude.

**Ejemplo:**

- Cuando hay transacciones intercompañías complejas, esto aumenta la posibilidad de manipular saldos o crear transacciones ficticias.

A62. Comprender la naturaleza de los mecanismos de gobernanza de la entidad ayuda al auditor a identificar los factores de riesgo de fraude. Por ejemplo, un gobierno corporativo o mecanismos de rendición de cuentas deficientes pueden debilitar la supervisión y aumentar la probabilidad de fraude (véanse también los apartados A71-A82). Sin embargo, algunas entidades pueden haber asignado la responsabilidad de supervisar los procesos de identificación y respuesta al fraude a un miembro de la alta administración o a una persona con responsabilidad designada.

**Ejemplo:**

Si la entidad está realizando actividades importantes de transformación digital, los acuerdos de gobernanza deficientes sobre las tecnologías recientemente implementadas que impactan el sistema de información de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros pueden aumentar la oportunidad de fraude.

A63. Conocer los objetivos y la estrategia de la entidad ayuda al auditor a identificar los factores de riesgo de fraude. Los objetivos y la estrategia impactan las expectativas, tanto internas como externas y pueden generar presión sobre la entidad para alcanzar sus objetivos de rendimiento financiero.

**Ejemplo:**

Cuando la entidad tiene una estrategia de crecimiento muy agresiva, esto puede crear presiones sobre el personal dentro de la entidad para cometer fraudes para cumplir las metas establecidas.

A64. Comprender la dispersión geográfica de la entidad ayuda al auditor a identificar los factores de riesgo de fraude. La entidad puede operar en ubicaciones susceptibles de fraude, o bien, realizar otros actos ilegales o poco éticos para facilitar u ocultar el fraude. El auditor puede obtener información sobre estas ubicaciones de diversas fuentes internas y externas, incluyendo búsquedas en bases de datos relevantes.

**Ejemplos:**

- Marcos legales y regulatorios débiles que crean un entorno permisivo para la presentación de informes financieros fraudulentos sin consecuencias significativas.
- Centros financieros en el extranjero con regulaciones menos restrictivas e incentivos fiscales que pueden facilitar el fraude mediante el lavado de dinero.
- Normas culturales que aceptan el soborno como práctica comercial, lo que podría llevar a que se utilice para facilitar u ocultar el fraude.

Entorno industrial y regulatorio

A65. Comprender la industria y el entorno regulatorio en el que opera la entidad ayuda al auditor a identificar factores de riesgo de fraude. La entidad puede operar en una industria susceptible de fraude, o bien, realizar otros actos ilegales o poco éticos para facilitar u ocultar el fraude. El auditor puede obtener un entendimiento acerca de si la entidad opera en:

- Una industria con mayores oportunidades de fraude (por ejemplo, en la construcción, las políticas de reconocimiento de ingresos pueden ser complejas y estar sujetas a juicios importantes, lo que puede generar una oportunidad para cometer fraude).
- Una industria bajo presión (por ejemplo, un alto grado de competencia o saturación del mercado, acompañado de una disminución de los márgenes en ese sector). Esas características pueden incentivar el fraude, ya que puede ser más difícil alcanzar los objetivos de rendimiento financiero.
- Una industria susceptible a actos de lavado de dinero (por ejemplo, la banca o las industrias del juego y las apuestas pueden ser particularmente vulnerables al lavado de dinero, lo que podría facilitar el fraude).
- Un entorno regulatorio que puede crear incentivos o presiones para cometer fraude (por ejemplo, los programas de ayuda gubernamental pueden incluir umbrales que deben cumplirse para obtener la ayuda).

Medidas de desempeño utilizadas, ya sean internas o externas

A66. Las medidas de desempeño ya sean internas o externas, pueden crear presiones sobre la entidad. A su vez, estas presiones pueden llevar a la administración o a los empleados a tomar medidas para mejorar de manera inapropiada los resultados o a preparar estados financieros con incorrecciones. Las medidas de rendimiento interno pueden incluir indicadores de rendimiento de los empleados y políticas de incentivos. Las medidas de rendimiento externo pueden incluir las expectativas de los accionistas, analistas u otros usuarios.

**Ejemplo:**

El auditor puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas, tal como el análisis de datos desagregados, por ejemplo, por segmento de negocio o línea de productos, para identificar inconsistencias o anomalías en los datos utilizados en las medidas de desempeño.

A67. El auditor puede considerar escuchar las presentaciones de resultados de la entidad con los analistas o leer sus informes de investigación. Esto puede proporcionar al auditor información sobre si los analistas tienen expectativas excesivas o poco realistas sobre el rendimiento financiero de la entidad. Los auditores también pueden conocer la actitud de la administración con respecto a esas expectativas, basándose en cómo interactúa con los analistas. Las expectativas excesivas de los analistas, que se ven satisfechas por el compromiso de la administración de cumplirlas, pueden indicar presiones y justificaciones de la administración para manipular las métricas clave de rendimiento.

A68. Otras cuestiones que el auditor puede tener en cuenta incluyen:

- Paquetes de compensación de la administración. Cuando una parte significativa de los paquetes de compensación de la administración depende del logro de objetivos financieros, la administración puede tener un incentivo para manipular los resultados financieros.
- Atención mediática negativa, informes de ventas en corto o informes negativos de analistas. Cuando la administración se encuentra bajo presión o un intenso escrutinio para responder a estas cuestiones, puede tener un incentivo para manipular los resultados financieros.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A69. En el caso de una entidad del sector público, los legisladores y reguladores suelen ser los principales usuarios de sus estados financieros y, por lo tanto, pueden tener expectativas en relación con las medidas externas de desempeño. El auditor también puede considerar la naturaleza y el alcance del escrutinio externo por parte de otras partes o ciudadanos, ya que la administración de la entidad del sector público puede tener incentivos para manipular los resultados financieros cuando se encuentra bajo presión o un escrutinio intenso.

*Comprender el marco de información financiera aplicable y las políticas contables de la entidad* (Ref.: Apartado 31)

A70. Las cuestiones relacionadas con el marco de información financiera aplicable que el auditor puede considerar al obtener un entendimiento de dónde puede haber una mayor susceptibilidad a incorrecciones debido a sesgos de la administración u otros factores de riesgo de fraude, incluyen:

- Áreas en el marco información financiera aplicable que requieren:
  - Una base de medición que resulta en la necesidad de un método complejo para una estimación contable.
  - La administración debe emitir juicios significativos, tal como estimaciones contables con alta incertidumbre o cuando aún no se ha establecido un tratamiento contable para productos financieros nuevos y emergentes (por ejemplo, tipos de activos digitales).
  - Experiencia en un campo distinto a la contabilidad, como cálculos actuariales, evaluaciones o datos de ingeniería. En particular, cuando la administración puede influir y dirigir el trabajo realizado, así como las conclusiones de sus expertos.

- Cambios en el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, la administración puede aplicar incorrectamente, de forma intencionada, nuevos requisitos contables relacionados con importes, clasificación, forma de presentación o revelaciones.
- La selección y aplicación de políticas contables por parte de la administración. Por ejemplo, la elección de una política contable por parte de la administración no es consistente con la de entidades similares del mismo sector.
- El importe de una estimación contable seleccionada por la administración para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.

> **Ejemplos:**
>
> - La administración puede tender constantemente hacia un extremo de un rango de posibles resultados que le proporcionen un resultado financiero más favorable.
> - La administración puede utilizar un modelo que aplique un método no establecido ni de uso común en una industria o entorno en particular.

*Entendimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad*

Entorno de control

Cultura de la entidad y compromiso de la administración con la integridad y los valores éticos (Ref.: Apartado 32(a)(i))

A71. Conocer los aspectos del entorno de control de la entidad que abordan la cultura de la entidad y entender el compromiso de la administración con la integridad y los valores éticos ayuda al auditor a determinar la actitud y el tono de la administración con respecto a la prevención y detección del fraude.

A72. Al considerar hasta qué punto la administración muestra un compromiso con el comportamiento ético, el auditor puede obtener un entendimiento por medio de indagaciones ante la administración y ante los empleados, y al considerar información de fuentes externas, acerca de:

- El compromiso de la administración con la integridad y los valores éticos mediante sus acciones. Esto es importante, ya que es más probable que los empleados se comporten éticamente cuando la administración se compromete con la integridad y los comportamientos éticos.
- Las comunicaciones de la entidad con respecto a la integridad y los valores éticos. Por ejemplo, la entidad puede tener una declaración de misión, un código de ética o una política contra el fraude que establezca las expectativas del personal de la entidad respecto a su compromiso con la integridad y los valores éticos en la gestión del riesgo de fraude. En entidades más grandes o complejas, la administración también puede haber establecido un proceso que exige a los empleados confirmar anualmente que han cumplido con el código de ética de la entidad.
- Si la entidad ha desarrollado capacitación para concientizar sobre el fraude. Por ejemplo, la entidad puede exigir a los empleados que realicen una capacitación sobre ética y código de conducta como parte de un programa continuo o de inducción. En una entidad más grande o compleja, puede requerirse capacitación específica para quienes desempeñan un papel en la prevención y detección del fraude (por ejemplo, la función de auditoría interna).
-

- Respuesta de la administración a la actividad fraudulenta. Por ejemplo, cuando se pasan por alto prácticas poco éticas menores (por ejemplo, hurtos menores, fraudes de gastos), esto puede indicar que los fraudes más significativos cometidos por empleados clave podrían recibir un trato igualmente indulgente.

El programa de denuncia de la entidad (u otro programa para denunciar fraudes) (Ref.: Apartado 32(a)(ii))

A73. A menudo, los fraudes se descubren por medio de pistas o quejas presentadas en el programa de denuncia de una entidad. Los programas de denuncia, a los que algunas entidades pueden denominarse con otros nombres, como, por ejemplo, línea directa de denuncia de fraude, están diseñados para recopilar, entre otras cosas, información de empleados, clientes y otras partes interesadas sobre denuncias de fraude que afectan a la entidad. Un programa de denuncia suele ser un componente esencial de la gestión del riesgo de fraude de una entidad.

A74. El diseño de un programa de denuncias variará según la naturaleza y la complejidad de la entidad, incluyendo su exposición a riesgos de fraude. Por ejemplo, los programas de denuncia más formalizados pueden incluir un mecanismo específico de denuncia por correo electrónico, sitio web o teléfono, capacitación formal para todos los empleados, informes periódicos a la administración y a los responsables del gobierno de la entidad sobre las cuestiones denunciadas mediante el programa o la gestión del programa por parte de un tercero. Como alternativa, los programas de denuncia pueden consistir en procesos menos formales, que pueden incluir la comunicación verbal del programa o la comunicación por medio del sitio web de la entidad, donde se pueden recibir denuncias o quejas, junto con la supervisión realizada por el personal de recursos humanos de la entidad o por un tercero independiente, tal como un asesor externo.

A75. Al conocer el programa de denuncia de la entidad, el auditor puede:

- Conocer cómo la entidad recibe las denuncias, la objetividad y competencia de las personas involucradas en la gestión del programa, la idoneidad de los procesos de la entidad para abordar los asuntos planteados, incluyendo sus procesos de investigación y remediación, y las protecciones brindadas a los denunciantes. En una entidad más grande o más compleja, la falta de un programa de denuncia, o la ineficacia del mismo, puede ser indicativo de deficiencias en el entorno de control de la entidad.
- Inspeccionar los archivos del programa de denuncia para detectar cualquier indicio o queja que pueda alegar fraude que no esté siendo investigado por la entidad, o para obtener información que pueda plantear preguntas sobre el compromiso de la administración con la creación y el mantenimiento de una cultura de honestidad y comportamiento ético.
- Realizar procedimientos adicionales relacionados con las denuncias de fraude que estén bajo investigación por la entidad de conformidad con los requerimientos de los apartados 55 a 58.

Supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 32(a)(iii))

A76. En muchas jurisdicciones, las prácticas de gobierno corporativo están bien desarrolladas y los responsables del gobierno de la entidad desempeñan una función activa en la supervisión de la evaluación por parte de la entidad de los riesgos, incluido el riesgo de fraude y de los controles que abordan esos riesgos. Teniendo en cuenta que las competencias de los responsables del gobierno de la entidad y de la administración pueden variar en función de las entidades y de la jurisdicción, es importante que el auditor conozca las competencias que corresponden a cada uno, a fin de

comprender la supervisión ejercida por las personas adecuadas con respecto a la prevención y detección del fraude.[55]

A77. Entendimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad puede aportar información sobre el grado de exposición de la entidad a fraude de la administración, la adecuación de los controles que previenen o detectan el fraude y la competencia e integridad de la administración. El auditor puede obtener este entendimiento por varias maneras, tales como la asistencia a reuniones en las que se discutan dichas cuestiones, la lectura de las actas de dichas reuniones o indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad.

A78. La eficacia de la supervisión por parte de los responsables del gobierno de la entidad se ve influenciada por su objetividad y su familiaridad con los procesos y controles que la administración ha implementado para prevenir o detectar el fraude. Por ejemplo, la supervisión por parte de los responsables del gobierno de la entidad de la eficacia de los controles para prevenir o detectar el fraude es un aspecto importante de su función de supervisión, y la objetividad de dicha evaluación se ve influenciada por su independencia de la administración.

Escalabilidad (Ref.: Apartado 32(a)(iii))

A79. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su administración. Este puede ser el caso de una entidad más pequeña o menos compleja en la que un único propietario dirige la entidad y ninguna otra persona ejerce funciones de gobierno. En esos casos, el auditor, por lo general, no toma ninguna medida al respecto porque no existe supervisión separada de la administración.

Indagaciones con los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 32(c))

A80. El auditor también puede preguntar a los responsables del gobierno de la entidad sobre cómo la entidad evalúa el riesgo de fraude y los controles de la entidad para prevenir o detectar el fraude, la cultura de la entidad y el compromiso de la administración con la integridad y los valores éticos.

A81. Las indagaciones específicas sobre áreas que son susceptibles de presentar incorrecciones debido a sesgos o fraudes de la administración pueden estar relacionadas, tanto con el riesgo inherente como con el riesgo de control. Las indagaciones específicas pueden incluir el criterio de la administración al contabilizar estimaciones contables complejas o transacciones inusuales o complejas, incluidas aquellas en áreas controversiales o emergentes, que pueden ser susceptibles a informes financieros fraudulentos.

A82. Las indagaciones sobre si los responsables del gobierno de la entidad tienen conocimiento de cualquier deficiencia de control relacionada con la prevención y detección del fraude pueden orientar la evaluación que realiza el auditor de los componentes del sistema de control interno de la entidad. Esas indagaciones podrían resaltar las condiciones dentro del sistema de control interno de la entidad que brindan la oportunidad de cometer fraude o que pueden afectar la actitud o la capacidad de la administración para racionalizar acciones fraudulentas. Por ejemplo, comprender los incentivos o presiones sobre la administración que pueden generar sesgos intencionales o no intencionales en la administración, puede contribuir al entendimiento del auditor sobre el proceso de evaluación de riesgos de la entidad y su entendimiento de los riesgos comerciales. Esta información puede afectar la consideración que hace el auditor del efecto que tienen sobre la razonabilidad de los supuestos significativos hechos por la administración o sus expectativas.

[55] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartados A1–A8 proporciona orientación sobre con quién debe comunicarse el auditor, incluso cuando la estructura de gobernanza de la entidad no está bien definida.

Proceso de evaluación de riesgos de la entidad

El proceso de la entidad para identificar, evaluar y abordar los riesgos de fraude (Ref.: Apartado 33(a))

A83. La administración puede poner un fuerte énfasis en la prevención del fraude implementando un programa de gestión del riesgo de fraude. El diseño del programa de gestión del riesgo de fraude puede verse afectado por la naturaleza y complejidad de la entidad y puede incluir los siguientes elementos:

- Establecer políticas de gobernanza del riesgo de fraude.
- Realizar una evaluación del riesgo de fraude.
- Diseñar e implementar actividades de prevención y detección del fraude.
- Realizar investigaciones.
- Supervisar y evaluar el programa integral de gestión del riesgo de fraude.

Identificación del riesgo de fraude (Ref.: Apartado 33(a)(i))

A84. El proceso de evaluación de riesgos de la entidad puede incluir una evaluación de los incentivos, presiones y oportunidades para cometer fraude, o de la vulnerabilidad de la entidad al fraude de terceros. El proceso de evaluación de riesgos de una entidad también puede considerar la posible elusión de los controles por parte de la administración, así como las áreas donde existen deficiencias de control, incluyendo la falta de segregación de funciones.

A85. Cuando se apliquen requerimientos legales o regulatorios, la administración puede considerar los riesgos relacionados con la apropiación indebida de activos o la información financiera fraudulenta en relación con el cumplimiento de la entidad con las leyes o regulaciones. Por ejemplo, un riesgo de fraude puede incluir la preparación de información inexacta para una presentación regulatoria con el fin de mejorar la apariencia del desempeño de una entidad y así evitar la inspección de las autoridades regulatorias o sanciones.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A86. En el sector público, la administración puede tener que considerar los riesgos relacionados con las presiones políticas para lograr resultados específicos y las presiones para cumplir o permanecer dentro del presupuesto aprobado, incluidos los gastos sujetos a límites legales.

Evaluar la importancia de los riesgos de fraude identificados y abordar los riesgos de fraude evaluados (Ref.: Apartado 33(a)(ii)–(iii))

A87. La administración puede utilizar varios enfoques para evaluar los riesgos de fraude, y estos pueden variar según la naturaleza y las circunstancias de la entidad. La entidad puede evaluar los riesgos de fraude utilizando diferentes formas, como una matriz compleja de calificaciones de riesgo o una narrativa simple.

A88. Al determinar la probabilidad de fraude, la administración puede considerar, tanto la probabilidad como la frecuencia (es decir, el número de incidentes de fraude previsibles). Otros factores que la administración puede considerar para determinar la probabilidad incluyen el volumen de transacciones o el beneficio cuantitativo para el infractor.

A89. La administración puede abordar la probabilidad de un riesgo de fraude mediante la adopción de medidas en los demás componentes del sistema de control interno de la entidad o la realización de cambios en ciertos aspectos de la entidad o su entorno. Para abordar los riesgos de fraude, una

entidad puede optar por cesar sus operaciones en ciertas ubicaciones, reasignar la autoridad al personal clave o realizar cambios en aspectos de su modelo de negocio.

**Ejemplo:**

Durante el proceso de evaluación de riesgos de la entidad en relación con el fraude de terceros, la dirección identificó un nivel inusual de desembolsos a proveedores recientemente incorporados a la base de datos de proveedores aprobados. Tras investigar la cuestión, la administración determinó que el personal de compras y adquisiciones había actuado en colusión con los proveedores al añadirlos a la base de datos. La administración diseñó e implementó controles para prevenir y detectar la recurrencia del fraude relacionado con los proveedores.

A90. Si el auditor identifica riesgos de incorrección material debido a fraude que la administración no reconoció, el auditor debe determinar si esos riesgos son del tipo que el auditor espera que se hubiera identificado mediante el proceso de evaluación de riesgos de la entidad y, de ser así, conocer por qué el proceso de evaluación de riesgos de la entidad no identificó esos riesgos de incorrección material.[56]

Escalabilidad (Ref.: Apartado 33(a))

A91. En entidades más pequeñas y menos complejas, y en particular en entidades administradas por sus propietarios, la forma en que se diseña implementa y mantiene el proceso de evaluación de riesgos de la entidad puede variar según el tamaño y la complejidad de la entidad. Cuando no existen procesos formalizados ni políticas o procedimientos documentados, el auditor aún debe conocer cómo la administración o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad identifican los riesgos de fraude relacionados con la apropiación indebida de activos y la información financiera fraudulenta, evalúan la importancia de los riesgos de fraude identificados y abordan los riesgos evaluados.

Indagaciones ante la administración y ante otras personas de la entidad (Ref.: Apartado 33(b))

A92. La administración asume la responsabilidad del sistema de control interno de la entidad y de la preparación de sus estados financieros. En consecuencia, es apropiado que el auditor haga indagaciones ante la administración sobre el proceso que esta sigue para identificar y responder a los riesgos de fraude de la entidad. La naturaleza, extensión y frecuencia del proceso de evaluación de riesgos de la administración pueden variar de una entidad a otra. En algunas entidades, el proceso de la administración puede realizarse anualmente o como parte de un seguimiento continuo. En otras entidades, el proceso de la administración puede ser menos estructurado y menos frecuente. La naturaleza, la extensión y la frecuencia del proceso de evaluación de riesgos de la administración es relevante para que el auditor tenga entendimiento del entorno de control de la entidad. Por ejemplo, el hecho de que la administración no cuente con un proceso de evaluación de riesgos o que el proceso de evaluación de riesgos de la entidad no aborde los riesgos de fraude identificados puede ser indicativo de la falta de importancia que la administración le da al control interno.

A93. Las indagaciones ante la administración pueden proporcionar información útil relativa a los riesgos de incorrección material derivados de fraudes cometidos por los empleados. Sin embargo, es poco probable que esas indagaciones proporcionen información útil con respecto a los riesgos de incorrección material resultantes de fraude de la administración. Las indagaciones a otros miembros de la entidad pueden proporcionar información adicional sobre los controles de prevención del

[56] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 23.

fraude, el tono de la alta administración y la cultura de la organización. Las respuestas a estas indagaciones también pueden servir para corroborar las respuestas recibidas de la administración o proporcionar información sobre la posibilidad de que la administración eluda los controles.

**Ejemplos:**

Otras personas de la entidad entre las que el auditor puede realizar directamente indagaciones sobre la existencia o indicio de fraude son, entre otros:

- Personal operativo que no participe directamente en el proceso de información financiera.
- Empleados con distintos niveles de autoridad.
- Empleados que participen en la generación, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales, y aquellos que supervisen o controlen a dichos empleados.
- Asesores jurídicos internos.
- El directivo responsable de ética o de cumplimiento o cargo equivalente.
- La persona o personas encargadas del tratamiento de las denuncias de fraude.

A94. La administración, con frecuencia, está en situación de privilegio para cometer fraude. Por consiguiente, el auditor, al evaluar las respuestas de la administración a sus indagaciones con una actitud de escepticismo profesional, puede juzgar necesario corroborar las respuestas a sus indagaciones con información de otras fuentes.

A95. Las indagaciones con la administración y otros miembros de la entidad pueden ser más efectivas cuando implican un diálogo y son realizadas por miembros de alto nivel del equipo del encargo. Esto permite un diálogo de dos vías con los entrevistados y brinda la oportunidad de que el auditor haga preguntas exploratorias y de aclaración.

El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

Evaluaciones continuas y separadas para el seguimiento de la eficacia de los controles para prevenir o detectar el fraude (Ref.: Apartado 34(a))

A96. Las cuestiones que pueden ser relevantes para que el auditor las considere al comprender aquellos aspectos del proceso de la entidad que abordan las evaluaciones continuas y separadas para el seguimiento de la eficacia de los controles para prevenir o detectar el fraude, y la identificación y remediación de las deficiencias de control relacionadas pueden incluir:

- Si la administración ha identificado ubicaciones operativas particulares o segmentos de negocios para los cuales puede ser más probable que exista riesgo de fraude y si la administración ha introducido enfoques diferentes para dar seguimiento a estas ubicaciones operativas o segmentos de negocios.
- Cómo la entidad da seguimiento a los controles que abordan los riesgos de fraude en cada componente del sistema de control interno de la entidad, incluida la eficacia operativa de los controles antifraude y la remediación de las deficiencias de control según sea necesario.

Indagaciones a los auditores internos (Ref.: Apartado 34(b))

A97. La función de auditoría interna de una entidad puede realizar actividades de aseguramiento y asesoramiento diseñadas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobernanza, gestión de riesgos y control interno de la entidad. En esa capacidad, la función de auditoría interna puede identificar fraudes o participar en un proceso de investigación de fraude. Por lo tanto, las

indagaciones con las personas competentes dentro de la función de auditoría interna pueden proporcionar al auditor información útil sobre casos de fraude, indicios de fraude o denuncias de fraude, y el riesgo de fraude.

A98. La NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada 2013) establecen requerimientos y proporcionan guías aplicables a las auditorías de entidades que cuentan con una función de auditoría interna.[57]

**Ejemplos:**

Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada 2013) en el contexto del fraude, el auditor puede, por ejemplo, indagar acerca de:

- Cómo el proceso de evaluación de riesgos de la entidad aborda el riesgo de fraude.
- Los procesos y controles de la entidad para prevenir o detectar el fraude.
- La cultura de la entidad y el compromiso de la administración con la integridad y los valores éticos.
- Si la función de auditoría interna tiene conocimiento de cualquier caso de elusión de los controles por parte de la administración.
- Los procedimientos aplicados, si los hubiere, por la función de auditoría interna durante el ejercicio en relación con el fraude, y si la administración y los responsables del gobierno de la entidad han respondido satisfactoriamente a los hallazgos derivados de esos procedimientos.
- Los procedimientos aplicados, si los hubiere, por la función de auditoría interna en la investigación de fraudes y presuntas infracciones del código de ética y valores de la entidad, y si la administración y los responsables del gobierno de la entidad han respondido satisfactoriamente a los hallazgos derivados de esos procedimientos.
- Los informes relacionados con el fraude, en su caso, o las comunicaciones preparadas por la función de auditoría interna, y si la administración y los responsables del gobierno de la entidad han respondido satisfactoriamente a los hallazgos derivados de esos informes.
- Deficiencias de control identificadas por la función de auditoría interna que sean relevantes para la prevención y detección del fraude y si la administración y los responsables del gobierno de la entidad han respondido satisfactoriamente a los hallazgos resultantes de esas deficiencias.

El sistema de información y comunicación (Ref.: Apartados 35 y 49)

A99. La obtención de un entendimiento del sistema de información y comunicación de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros incluye la forma en que una entidad incorpora información del procesamiento de transacciones al libro mayor. Esto normalmente implica el uso de asientos contables, ya sean estándar o no estándar, automatizados o manuales. Este entendimiento permite al auditor identificar la población de asientos contables y otros ajustes que deben comprobarse de conformidad con el apartado 49(b). Obtener un entendimiento de la población puede proporcionar al auditor información sobre los asientos contables y otros ajustes que pueden ser susceptibles a intervenciones o manipulaciones no autorizadas o inapropiadas. Esto puede ayudar

[57] NIA 315 (Revisada), apartados 14(a) y 24(a)(ii) y NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*.

al auditor a diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría sobre asientos de diario y otros ajustes de conformidad con los apartados 49(c) y 49(d).

A100. El **Anexo 4** incluye consideraciones adicionales al seleccionar asientos de diario y otros ajustes para las pruebas, incluidas cuestiones sobre las cuales el entendimiento requerido proporciona conocimiento al auditor.

A101. Al realizar procedimientos de evaluación de riesgos, el auditor puede considerar cambios en el entorno de TI de la entidad debido a la introducción de nuevas aplicaciones de TI o mejoras a la infraestructura de TI, que pueden afectar la susceptibilidad de la entidad al fraude o crear vulnerabilidades en el entorno de TI (por ejemplo, cambios en las bases de datos involucradas en el procesamiento o almacenamiento de transacciones). También puede haber una mayor susceptibilidad a incorrecciones debido a sesgos de la administración u otros factores de riesgo de fraude cuando se utilizan TI complejas para iniciar o procesar transacciones o información, tal como el uso de inteligencia artificial o algoritmos de aprendizaje automático para calcular e iniciar asientos contables. En esas circunstancias, el auditor puede asignar al encargo personas con habilidades y conocimientos especializados, tal como expertos forenses y de TI, o personas con más experiencia.

Actividades de control (Ref.: Apartados 33 y 36)

A102. La administración puede realizar juicios sobre la naturaleza y el alcance de los controles que decide implementar, y la naturaleza y el alcance de los riesgos que decide aceptar dada la naturaleza y las circunstancias de la entidad. En la determinación de los controles que se van a implementar para prevenir y detectar el fraude, la administración tiene en cuenta el riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude.

A103. Los controles diseñados para prevenir o detectar el fraude generalmente se clasifican como preventivos (diseñados para evitar que ocurra un hecho o transacción fraudulenta) o detectivos (diseñados para descubrir un hecho o transacción fraudulenta después de que se haya producido el fraude). Abordar los riesgos de fraude puede implicar una combinación de controles manuales y automatizados de prevención y detección del fraude que permitan a la entidad dar seguimiento a los indicadores de fraude dentro del alcance de su tolerancia al riesgo.

**Ejemplos**:

Controles de prevención

- Tomadores de decisiones claramente definidos y documentados que utilizan delegaciones, autorizaciones y otras instrucciones.
- Controles de acceso, incluyendo aquellos que abordan la seguridad física de los activos contra el acceso, la adquisición, el uso o la eliminación no autorizados, y aquellos que previenen el acceso no autorizado al entorno de TI y la información de la entidad, como la tecnología de autenticación.
- Controles sobre el proceso de diseño, programación, prueba y migración de cambios al sistema de TI.
- Verificaciones de nivel de entrada, periodos de prueba, evaluaciones de idoneidad o verificación de seguridad para evaluar la integridad de nuevos empleados, contratistas o terceros.
- La información sensible o confidencial no puede salir del entorno de TI de la entidad sin autorización ni detección.

Controles de detección

- Informes de excepción para identificar actividades inusuales o fuera del curso normal de las operaciones, con el fin de realizar una investigación más profunda.
- Mecanismos para que los empleados de la entidad y terceros realicen comunicaciones anónimas o confidenciales a las personas competentes dentro de la entidad sobre fraudes identificados o indicios de fraude.
- Programas de software de detección de fraude integrados en la infraestructura de TI que analizan automáticamente los datos de las transacciones o permiten el seguimiento y el análisis de datos para detectar cualquier diferencia con lo estándar, normal o esperado, que pueda indicar fraude.

A104. La NIA 315 (Revisada 2019)[58] requiere que el auditor obtenga u entendimiento de los controles sobre los asientos de diario, así como evaluar su diseño y determinar si se han implementado como parte del entendimiento del sistema de control interno de la entidad. Este entendimiento se centra en los controles sobre los asientos contables que abordan los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, ya sea por fraude o error. Los apartados 48 y 49 de esta NIA requieren que el auditor diseñe y aplique procedimientos de auditoría para comprobar la idoneidad de los asientos contables y se centran específicamente en los riesgos de incorrección material debido a fraude (véase el Anexo 4 para consideraciones adicionales al comprobar los asientos contables).

A105. La información derivada del entendimiento de los controles sobre los asientos contables, diseñados para prevenir o detectar el fraude, o la ausencia de esos controles, también puede ser útil para identificar los factores de riesgo de fraude que pueden afectar la evaluación del auditor de los riesgos de incorrección material debido al fraude.

A106. Los siguientes son ejemplos de controles generales de TI que pueden abordar los riesgos que surgen del uso de TI y también pueden ser relevantes para la prevención o detección del fraude.

[58] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 26(a)(iii) y 26(d).

**Ejemplos**:

- Controles que segregan el acceso para realizar cambios en un entorno de producción (es decir, del usuario final).
- Controles de acceso para gestionar:
  - Acceso privilegiado: tal como controles sobre el acceso de usuarios administrativos o con poderes asignados.
  - Aprovisionamiento: tal como controles para autorizar modificaciones a los privilegios de acceso de los usuarios existentes, incluyendo cuentas no personales o genéricas que no estén vinculadas a personas específicas dentro de la entidad.
- Revisión de los registros del sistema que rastrean el acceso al sistema de información, lo que permite dar seguimiento a la actividad de los usuarios e informar a la administración sobre las violaciones de seguridad.

Escalabilidad

A107. Para algunas entidades cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, como las que operan en los sectores de seguros o banca, pueden existir controles preventivos y de detección más complejos. Estos controles también pueden afectar el grado en que se necesitan habilidades especializadas para ayudar al auditor a obtener un entendimiento del proceso de evaluación de riesgos de la entidad.

*Deficiencias de control dentro del sistema de control interno de la entidad* (Ref.: Apartado 37)

A108. Al realizar las evaluaciones de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad, el auditor puede determinar que algunas de las políticas de la entidad en un componente, no son adecuadas para la naturaleza y circunstancias de la entidad. Esa determinación puede ser un indicador que ayuda al auditor a identificar deficiencias en el control interno relevantes para la prevención y detección del fraude. Si el auditor ha identificado una o más deficiencias de control relevantes para la prevención o detección de fraude, el auditor puede considerar el efecto de esas deficiencias de control en el diseño de procedimientos de auditoría posteriores de conformidad con la NIA 330.

A109. El apartado 60(c) de esta NIA y la NIA 265[59] establecen otros requerimientos sobre las deficiencias identificadas en el control interno.

**Evaluación de los factores de riesgo de fraude** (Ref.: Apartado 38)

A110. La importancia de los factores de riesgo de fraude varía mucho. Algunos de estos factores estarán presentes en entidades en las que las circunstancias concretas no presentan riesgos de incorrección material. En consecuencia, la determinación de si los factores de riesgo de fraude, individualmente o en combinación, indican que existen riesgos de incorrecciones materiales debido al fraude es una cuestión de juicio profesional.

A111. Las características en cuanto al tamaño, complejidad y propiedad de la entidad ejercen una influencia significativa en la consideración de los factores de riesgo de fraude. Por ejemplo, dependiendo de la naturaleza y circunstancias de la entidad, puede haber factores que generalmente limiten la conducta indebida de la administración, tales como:

[59] NIA 265, apartado 8.

- Una supervisión eficaz por parte de los responsables del gobierno de la entidad.
- Una función de auditoría interna eficaz.
- La existencia y aplicación de un código de conducta escrito.
- La existencia de un programa eficaz de denuncias (u otro programa para reportar fraudes).

Asimismo, los factores de riesgo de fraude que se tienen en cuenta en el nivel operativo de un segmento de negocio pueden ofrecer una perspectiva distinta si se comparan con la que se obtiene al considerar toda la entidad en su conjunto.

Escalabilidad

A112. En el caso de una entidad más pequeña o menos compleja, algunas o todas estas consideraciones pueden no ser aplicables o ser menos relevantes. Por ejemplo, una entidad más pequeña o menos compleja podría no contar con un código de conducta escrito, pero, en cambio, podría haber desarrollado una cultura que enfatiza la importancia de la integridad y el comportamiento ético mediante la comunicación oral y el ejemplo de la administración. El dominio de la administración por una sola persona en una entidad más pequeña o menos compleja generalmente no indica, en sí mismo, una falla de la administración en mostrar y comunicar una actitud adecuada con respecto al control interno y el proceso de información financiera. En algunas entidades, la necesidad de autorización de la administración puede compensar los controles que de otro modo serían deficientes y reducir el riesgo de fraude por parte de los empleados. Sin embargo, el dominio de la administración por parte de una sola persona crea un entorno propicio para que la administración eluda los controles.

**Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material debido a fraude**
(Ref.: Apartado 39)

A113. Para determinar si los factores de riesgo de fraude, individualmente o en combinación, indican que existen riesgos de incorrección material debido a fraude, el auditor puede considerar:

- La probabilidad y magnitud del fraude resultante de los factores de riesgo de fraude. Los factores de riesgo de fraude influyen en la evaluación del auditor sobre la probabilidad y magnitud de una posible incorrección para los riesgos identificados de incorrección debido al fraude. Considerar el grado en que los factores de riesgo de fraude afectan la susceptibilidad de una afirmación a la incorrección ayuda al auditor a evaluar adecuadamente los riesgos de incorrección material a nivel aseveración debido a fraude.
- El número de factores de riesgo de fraude relacionados con la misma clase de transacciones, saldo contable o revelación. Cuando varios factores de riesgo de fraude se relacionan con la misma clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación, puede indicar que existe un riesgo de incorrección material debido a fraude a nivel aseveración.

A114. Determinar si existen riesgos de incorrecciones materiales debidas a fraude en los estados financieros o en las afirmaciones para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones puede ayudar al auditor a determinar respuestas adecuadas para abordar los riesgos evaluados de incorrección material debidos a fraude.

**Ejemplos:**

Las aseveraciones relevantes y las clases relacionadas de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones que pueden ser susceptibles de incorrecciones materiales debido a fraude incluyen:

- Exactitud o valuación de los ingresos provenientes de contratos con clientes: los ingresos provenientes de contratos con clientes pueden ser susceptibles de estimaciones inapropiadas del monto de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios prometidos a un cliente.
- Ocurrencia o clasificación de gastos: Los gastos pueden ser susceptibles de inclusión de gastos ficticios o personales para minimizar obligaciones tributarias u otras obligaciones legales.
- Existencia de saldos de efectivo: los saldos de efectivo pueden ser susceptibles en la creación de confirmaciones externas o extractos bancarios falsificados o alterados.
- Valoración de saldos contables que implican estimaciones contables complejas: saldos contables que involucran estimaciones contables complejas, tal como el crédito mercantil y otros activos intangibles, el deterioro de inventarios, las pérdidas crediticias esperadas, los pasivos por contratos de seguros, los pasivos por beneficios de jubilación de empleados, los pasivos ambientales o provisiones para remediación ambiental pueden ser susceptibles a una alta incertidumbre de estimación, subjetividad significativa y sesgo de la administración al emitir juicios sobre hechos o condiciones futuros.
- Clasificación: ciertos ingresos o gastos pueden ser susceptibles de clasificación errónea en el estado de resultados integral, por ejemplo, para manipular indicadores clave de rendimiento.
- Revelaciones: las revelaciones pueden ser susceptible de omisión o presentación incompleta o inexacta, por ejemplo, la información relacionada con pasivos contingentes, acuerdos fuera del balance, garantías financieras o requisitos de convenios de deuda.

A115. La evaluación del diseño de los controles que abordan riesgos significativos, o respaldan la operación de otros controles que abordan riesgos significativos, implica la consideración por parte del auditor de si el control, individualmente o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir, o detectar y corregir eficazmente, incorrecciones materiales debidas a fraude (es decir, el objetivo del control). El auditor determina si se han implementado los controles identificados estableciendo que el control existe y que la entidad lo está utilizando. Los controles en el entorno de control, el proceso de evaluación de riesgos de la entidad y el proceso de la entidad para dar seguimiento al sistema de control interno son principalmente controles indirectos. Por ejemplo, un programa de denuncia (u otro programa para informar fraudes) puede ser un control indirecto dentro del entorno de control. Los controles indirectos pueden no ser lo suficientemente precisos para prevenir, detectar o corregir incorrecciones debidas al fraude en las afirmaciones, pero respaldan otros controles y, por lo tanto, pueden tener un efecto indirecto en la probabilidad de que una incorrección debida al fraude se prevenga o detecte oportunamente. Sin embargo, algunos controles dentro de estos componentes también pueden ser controles directos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A116. En el sector público, la apropiación indebida de activos (incluido el uso indebido de dinero público para beneficio privado) puede ser un tipo de fraude más común en comparación con la información financiera fraudulenta. Además, puede haber más oportunidades para que terceros cometan fraude por medio de programas de subvenciones, contratos y programas de bienestar o beneficios sociales.

**Ejemplo:**

- Pueden existir factores de riesgo de fraude cuando una persona con una función importante en una entidad del sector público tiene la autoridad exclusiva para comprometer a la entidad del sector público en gastos sensibles, incluidos viajes, alojamiento o entretenimiento, y esos gastos sensibles brindan beneficios personales a esa persona.

*Riesgos de incorrección material debido a fraude relacionado con la elusión de los controles por parte de la administración* (Ref.: Apartado 40)

A117. La administración se encuentra en una posición privilegiada para cometer fraude debido a su capacidad de manipular los registros contables y preparar estados financieros fraudulentos mediante la elusión de controles que, por lo demás, operan eficazmente. Aunque el nivel de riesgo de que la administración eluda los controles variará de una entidad a otra, el riesgo está, no obstante, presente en todas las entidades. Véanse los apartados 47-52.

A118. En ciertas circunstancias, el auditor puede determinar que los riesgos de incorrección material debido a fraudes relacionados con la elusión de controles por parte de la administración afectan afirmaciones individuales y clases significativas relacionadas de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones. En esos casos, además de los requerimientos de los apartados 48 a 52, el auditor identifica estos riesgos a nivel aseveración y diseña y ejecuta procedimientos de auditoría adicionales para abordar los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude a nivel aseveración de conformidad con el apartado 46.

**Ejemplos**:

- Con base en los procedimientos de evaluación de riesgos realizados, el auditor identificó una medida agresiva de desempeño de los empleados en el programa de incentivos de la administración relacionado con el estado de resultados de la entidad. Por lo tanto, el auditor determinó que también existen riesgos de elusión de los controles a nivel aseveración e identificó un riesgo de incorrección material debido a fraude relacionado con la elusión de los controles por parte de la administración. El auditor determinó que el riesgo está relacionado con la totalidad de los gastos, ya que el cálculo de la medida de desempeño puede ser susceptible de manipulación por parte de la administración a través de ajustes realizados a las cuentas de gastos. Además de los procedimientos realizados según lo descrito en los apartados 48 a 52, el auditor diseñó y aplicó procedimientos de auditoría adicionales para abordar este riesgo significativo.
- Con base en los procedimientos de evaluación de riesgos realizados, el auditor identificó una presión sobre la administración para cumplir con las razones financieras de los convenios de deuda de la entidad a fin de evitar la insolvencia. Por lo tanto, el auditor identificó un riesgo de incorrección material debido a fraude a nivel aseveración relacionado con la elusión de los controles por parte de la administración. El auditor determinó que el riesgo se relaciona con la valuación del inventario y la totalidad de los pasivos, ya que los métodos de valuación pueden ser susceptibles de ajustes inapropiados o registros manipulados por parte de la administración o los registros pueden ser manipulados para subestimar los pasivos netos. Además de los procedimientos realizados según lo descrito en los apartados 48 a 52, el auditor diseñó y aplicó procedimientos de auditoría adicionales para abordar este riesgo significativo.

*Riesgos de incorrección material debido al fraude en el reconocimiento de ingresos* (Ref.: Apartado 41)

A119. Las incorrecciones materiales debidas a información financiera fraudulenta relacionada con el reconocimiento de ingresos suelen tener su origen en una sobrevaloración de los ingresos mediante, por ejemplo, su reconocimiento anticipado o el registro de ingresos ficticios. También pueden resultar de una subestimación de los ingresos, mediante, por ejemplo, el traspaso indebido de ingresos a un periodo posterior.

A120. Los riesgos de incorrección material debido al fraude en el reconocimiento de ingresos pueden ser mayores en unas entidades que en otras. Por ejemplo, pueden existir elementos de presión o incentivos para que la administración proporcione información financiera fraudulenta mediante el reconocimiento indebido de ingresos en el caso de entidades cotizadas cuando, por ejemplo, el resultado se mide en términos de crecimiento interanual de los ingresos o de las utilidades. De manera similar, por ejemplo, puede haber mayores riesgos de incorrecciones materiales debido a fraude en el reconocimiento de ingresos en el caso de entidades que generan una porción sustancial de ingresos por medio de ventas en efectivo que presentan una oportunidad de robo, o que tienen acuerdos complejos de reconocimiento de ingresos (por ejemplo, licencias de propiedad intelectual o porcentaje de finalización) que son susceptibles al sesgo de la administración al determinar el porcentaje de finalización para el reconocimiento de ingresos.

A121. Entender el negocio de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad ayuda al auditor a conocer la naturaleza de las transacciones de ingresos, los criterios de reconocimiento de ingresos aplicables y las prácticas apropiadas de la industria relacionadas con los ingresos. Este entendimiento puede ayudar al auditor a identificar hechos o condiciones (ver ejemplos a continuación) relacionados con los tipos de ingresos, transacciones de ingresos o afirmaciones relevantes que podrían dar lugar a factores de riesgo de fraude.

**Ejemplos:**

- Cuando existen cambios en el marco de información financiera relacionados con el reconocimiento de ingresos, que pueden representar una oportunidad para que la administración prepare información financiera fraudulenta o saque a la luz la falta (o deficiencia significativa) de controles para gestionar los cambios en el marco de información financiera.
- Cuando los principios contables de una entidad para el reconocimiento de ingresos son más rigurosos o inconsistentes con los de sus pares del sector.
- Cuando la entidad opera en industrias emergentes.
- Cuando el reconocimiento de ingresos implica estimaciones contables complejas.
- Cuando el reconocimiento de ingresos se basa en acuerdos contractuales complejos con un alto grado de incertidumbre en la estimación, por ejemplo, tipos de contratos de construcción o de producción (por ejemplo, acuerdos de peaje) y acuerdos de elementos múltiples.
- Cuando se obtenga evidencia contradictoria al realizar procedimientos de evaluación de riesgos.
- Cuando la entidad tenga un historial de ajustes significativos por reconocimiento incorrecto de ingresos (por ejemplo, reconocimiento prematuro de ingresos).
- Cuando las circunstancias indiquen el registro de ingresos ficticios.

- Cuando las circunstancias indiquen la omisión de revelaciones requeridas o la presentación de revelaciones incompletas o inexactas respecto de los ingresos, por ejemplo, para manipular el desempeño financiero de la entidad debido a presiones para cumplir con las expectativas de los inversionistas/mercado, o debido al incentivo de la administración para maximizar la compensación vinculada al desempeño financiero de la entidad.
- Cuando la entidad forma parte de una estructura innecesariamente compleja aumentando el riesgo de transacciones no informadas con partes relacionadas.

A122. Si existen factores de riesgo de fraude relacionados con el reconocimiento de ingresos, determinar si esos factores de riesgo de fraude indican un riesgo de incorrección material debido a fraude, es una cuestión de juicio profesional. La importancia de los factores de riesgo de fraude (véanse los apartados A110 a A112) relacionados con el reconocimiento de ingresos, individualmente o en combinación, normalmente hace que no sea adecuado que el auditor refute la presunción de que existen riesgos de incorrecciones materiales debido a fraude en el reconocimiento de ingresos.

A123. Pueden existir circunstancias limitadas en las que sea adecuado refutar la presunción de que existen riesgos de incorrección material debido a fraude en el reconocimiento de ingresos. El auditor puede concluir que no existen riesgos de incorrección material debido a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos en el caso en que los factores de riesgo de fraude no sean significativos.

**Ejemplos**:

- Ingresos por arrendamiento de una o varias unidades de propiedad en alquiler con un solo inquilino. Con base en los procedimientos de evaluación de riesgos realizados, el auditor determinó que los ingresos por arrendamiento no son un indicador clave de rendimiento para el arrendador, ya que son predecibles y estables. Por lo tanto, no existen incentivos ni presiones significativos relacionados con los ingresos por arrendamiento. El auditor también determinó que la contabilidad está subcontratada a una empresa de gestión de activos independiente, de modo que no existen oportunidades significativas para que la administración manipule los ingresos por arrendamiento.
- Fuentes de ingresos auxiliares simples o directas, que se determinan mediante tasas fijas o tasas publicadas externamente (por ejemplo, ingresos por intereses o dividendos de inversiones con insumos de nivel 1). Con base en los procedimientos de evaluación de riesgos realizados, el auditor determinó que los indicadores clave de desempeño de la administración no se relacionan con los ingresos por intereses o dividendos de las inversiones, de modo que no existen incentivos o presiones significativos relacionados con los ingresos por intereses o dividendos de las inversiones. El auditor también determinó que las transacciones se registran en un sistema altamente automatizado sin oportunidades significativas para que la administración manipule los ingresos por intereses o dividendos de las inversiones.

A124. El apartado 68(d) especifica la documentación que se requiere cuando el auditor concluye que la presunción no es aplicable en las circunstancias del encargo y que, por tanto, no ha identificado el reconocimiento de ingresos como un riesgo de incorrección material debido a fraude.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A125. En las entidades del sector público, puede haber menos incentivos o presiones para incurrir en información financiera fraudulenta exagerando o subestimando intencionalmente los ingresos, pero puede haber riesgos de fraude relacionados con los gastos, especialmente cuando esos gastos están sujetos a límites legales.

**Respuestas a los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude**

*Imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría* (Ref.: Apartado 43)

A126. La incorporación de un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría que se han de realizar es esencial, en particular cuando las personas dentro de la entidad que están familiarizadas con los procedimientos de auditoría que normalmente se llevan a cabo en los encargos pueden estar mejor posicionadas para ocultar información financiera fraudulenta y apropiación indebida de activos. Por lo tanto, es importante que el auditor mantenga una mente abierta a nuevas ideas o perspectivas diferentes al seleccionar los procedimientos de auditoría que se realizarán para abordar los riesgos de incorrecciones materiales debido a fraude.

**Ejemplos:**

- Realizar procedimientos de auditoría adicionales sobre clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones seleccionadas que no se determinaron como materiales.
- Realizar pruebas de detalle cuando el auditor realizó procedimientos analíticos sustantivos en auditorías anteriores.
- Ajustar la oportunidad de los procedimientos de auditoría respecto del esperado.
- Usar diferentes métodos de muestreo o usar diferentes enfoques para estratificar la población.
- Realizar procedimientos de auditoría en diferentes ubicaciones sin previo aviso.
- Realizar procedimientos analíticos sustantivos a un nivel más detallado o reducir los umbrales al realizar procedimientos analíticos sustantivos para investigar más a fondo relaciones inusuales o inesperadas.
- Utilizar herramientas y técnicas automatizadas, como detección de anomalías o métodos estadísticos, en una población entera para identificar partidas para una mayor investigación.

A127. El grado en que el auditor decide incorporar un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, oportunidad de realización y alcance de los procedimientos de auditoría es una cuestión de juicio profesional. El auditor puede, al incorporar un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, oportunidad de realización y alcance de los procedimientos de auditoría, consultar el Anexo 2 de esta NIA para obtener ejemplos de posibles procedimientos de auditoría a utilizar al abordar los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude.

*Respuestas generales* (Ref.: Apartado 44)

A128. De conformidad con el apartado 39(b), los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude en los estados financieros también se consideran riesgos significativos. Esto influye

significativamente en el enfoque general del auditor y, por consiguiente, en sus respuestas globales a esos riesgos.

**Ejemplos:**

- Una mayor sensibilidad al seleccionar la naturaleza y extensión de la documentación a examinar como soporte de transacciones consideradas materiales.
- Un mayor reconocimiento de la necesidad de corroborar las explicaciones o manifestaciones de la administración sobre cuestiones significativas.
- Una mayor participación de los expertos del auditor para asistir al equipo del encargo en áreas complejas o subjetivas de la auditoría.
- Cambiar la composición del equipo del encargo, por ejemplo, solicitar que se asignen al encargo personas más experimentadas con mayores habilidades o conocimientos o con experiencia específica.
- Aumentar el alcance y la frecuencia de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y una revisión más detallada de su trabajo.
- Utilizar métodos o tecnologías de extracción directa al obtener datos del sistema de información de la entidad para su uso en herramientas y técnicas automatizadas con el fin de abordar el riesgo de manipulación de datos.
- Mayor énfasis en las pruebas de detalle.

*Procedimientos de auditoría que responden a riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude a nivel aseveraciones* (Ref.: Apartado 46)

A129. De conformidad con el apartado 39(b), los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude se tratan como riesgos significativos. La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia más convincente cuanto mayor sea su evaluación del riesgo. Al obtener evidencia de auditoría más persuasiva para responder a los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude, el auditor puede aumentar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante y fiable, por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros u obteniendo evidencia de auditoría de varias fuentes independientes.

**Ejemplos:**

Naturaleza

- El auditor identifica que la administración está bajo presión para cumplir con las expectativas de utilidades y, en consecuencia, puede haber un riesgo relacionado de que la administración esté inflando las ventas al celebrar acuerdos de venta que incluyen términos que impiden el reconocimiento de ingresos o al facturar las ventas antes de la entrega. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, prever confirmaciones externas no solo para confirmar los saldos pendientes, sino también para verificar los detalles de los contratos de venta, entre estos la fecha, cualquier derecho de devolución y los plazos de entrega. Adicionalmente, el auditor puede considerar eficaz complementar dichas confirmaciones externas con indagaciones realizadas entre el personal de la entidad no dedicado a tareas financieras sobre cualquier modificación de los contratos de venta y de los plazos de entrega.

Oportunidad

- El auditor puede concluir que la realización de pruebas sustantivas al cierre del periodo, o en fechas cercanas a dicho cierre, hace frente de mejor manera a un riesgo evaluado de incorrección material debido a fraude. El auditor puede concluir que, teniendo en cuenta los riesgos evaluados de incorrección intencionada o de manipulación, no serían eficaces procedimientos de auditoría que extrapolaran al cierre del periodo las conclusiones de la auditoría obtenidas en una fecha intermedia anterior. Por el contrario, debido a que una incorrección intencionada –por ejemplo, una incorrección que implique un reconocimiento indebido de ingresos– puede haberse iniciado en un periodo intermedio, el auditor puede decidir aplicar procedimientos sustantivos a transacciones que hayan tenido lugar con anterioridad o durante todo el periodo.

Extensión

- El auditor puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas para realizar pruebas más exhaustivas de la información digital. Esas técnicas automatizadas pueden utilizarse para probar todos los elementos de una población, seleccionar elementos específicos para la prueba que respondan a los riesgos de incorrección material debido al fraude, o seleccionar elementos para la prueba al realizar un muestreo de auditoría. Por ejemplo, el auditor puede estratificar la población según características específicas para obtener evidencia de auditoría más relevante que responda a los riesgos de incorrección material debidos al fraude.

Procedimientos de confirmación externa

A130. Al aplicar la NIA 330,[60] los procedimientos de confirmación externa pueden considerarse útiles cuando se busca evidencia de auditoría que no esté sesgada hacia la corroboración o contradicción de una aseveración relevante en los estados financieros, especialmente en casos en que se han identificado riesgos de incorrecciones materiales debido a fraude relacionados con la clase de transacciones, saldo de cuenta o revelación.

A131. La NIA 505[61] requiere que el auditor mantenga el control sobre las solicitudes de confirmación externa y evalúe las implicaciones de la negativa de la administración a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación. Si el auditor no puede mantener el control sobre el proceso de confirmación u obtiene una respuesta insatisfactoria sobre por qué la administración se niega a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación, según corresponda, entonces esto puede ser una indicación de un factor de riesgo de fraude.

A132. El uso de procedimientos de confirmación externa puede ser más eficaz o proporcionar evidencia de auditoría más persuasiva sobre los términos y condiciones de un acuerdo contractual.

**Ejemplo:**

El auditor puede solicitar confirmación de los términos contractuales para una clase específica de transacciones de ingresos, como precios, condiciones de pago y descuentos, garantías aplicables y la existencia o ausencia de acuerdos paralelos.

[60] NIA 330, apartado 19.
[61] NIA 505, *Confirmaciones externas*, apartados 7 y 8.

A133. La NIA 505[62] incluye factores que pueden indicar dudas sobre la fiabilidad de una respuesta a una solicitud de confirmación externa, ya que todas las respuestas conllevan algún riesgo de interceptación, alteración o fraude. Este puede ser el caso cuando la respuesta a una solicitud de confirmación:

- Es enviada desde una dirección de correo electrónico que no se reconoce.
- No incluye la cadena de correo electrónico original ni ninguna otra información que indique que la parte que confirma responde a la solicitud de confirmación del auditor.
- Contiene restricciones o descargo de responsabilidad inusuales.

A134. La NIA 505[63] incluye orientación para el auditor cuando una respuesta a una solicitud de confirmación indica una diferencia entre la información solicitada para ser confirmada, o contenida en los registros de la entidad, y la información proporcionada por la parte confirmante.

> **Ejemplo:**
>
> Una respuesta a una solicitud de confirmación bancaria indicó que no existía una cuenta bancaria a nombre de una subsidiaria de propiedad absoluta constituida en un centro financiero extraterritorial. Después de investigar la excepción, el auditor determinó que la entidad incurrió en incorrecciones en sus estados financieros al sobreestimar su saldo de caja.

Ejemplos de otros procedimientos de auditoría adicionales

A135. En el **Anexo 2** se presentan ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para abordar los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude. El anexo incluye ejemplos de respuestas a la evaluación por el auditor de los riesgos de incorrección material que resultan, tanto de la información financiera fraudulenta, incluida la información financiera fraudulenta originada por el reconocimiento de ingresos como de la apropiación indebida de activos

*Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos de incorrección material debido a fraude relacionado con la elusión de los controles por parte de la administración*

Asientos en el libro diario y otros ajustes (Ref.: Apartados 48-49)

Por qué se realizan las pruebas de los asientos de diario y otros ajustes

A136. La incorrección material en los estados financieros debido a fraude implica a menudo la manipulación del proceso de información financiera mediante el registro indebido o no autorizados en el libro mayor y otros ajustes. Esto puede ocurrir a lo largo de todo el ejercicio o al cierre del periodo, o mediante la realización de ajustes por la administración de cantidades registradas en los estados financieros que no se reflejan en asientos en el libro diario, por ejemplo, mediante los ajustes y reclasificaciones de consolidación.

A137. Probar la idoneidad de los asientos de diario registrados en el libro mayor y otros ajustes (por ejemplo, asientos realizados directamente en los estados financieros como la eliminación de ajustes por transacciones, ganancias no realizadas y saldos de cuentas intragrupo en el grupo) puede ayudar al auditor a identificar asientos de diario fraudulentos y otros ajustes.

[62] NIA 505, apartado A11.
[63] NIA 505, apartados 14 y A21–A22.

A138. La consideración por parte del auditor de los riesgos de incorrecciones materiales asociados con la elusión por parte de la administración de los controles sobre los asientos de diario[64] es importante porque los procesos y controles automatizados pueden reducir el riesgo de error inadvertido pero no superan el riesgo de que la administración pueda eludir de manera inapropiada esos procesos y controles automatizados, por ejemplo, al cambiar los importes que se contabilizan automáticamente en el libro mayor o en el sistema de informes financieros. Además, cuando se utilizan TI para transferir información automáticamente, puede haber poca o ninguna evidencia visible de dicha intervención en los sistemas de información.

A139. Al planificar la auditoría,[65] puede ser útil recurrir a la experiencia y el conocimiento del socio del encargo o de otros miembros clave del equipo del encargo para diseñar procedimientos de auditoría destinados a comprobar la idoneidad de los asientos contables y otros ajustes (por ejemplo, para abordar los riesgos de que la administración eluda los controles), incluida la planificación de los recursos adecuados y la determinación de la naturaleza, oportunidad y extensión de la dirección, supervisión y revisión relacionadas con el trabajo que se está realizando.

Obtener evidencia de auditoría sobre la integridad de la población de asientos de diario y otros ajustes (Ref.: Apartado 49(b))

A140. La población de datos en los asientos contables puede incluir ajustes manuales u otros ajustes indirectos que se realizan directamente a los importes informados en los estados financieros. La falta de evidencia de auditoría sobre la integridad de la población de datos puede limitar la eficacia de los procedimientos de auditoría para responder a los riesgos de que la administración eluda los controles asociados con asientos contables fraudulentos y otros ajustes.

Selección de asientos de diario y otros ajustes (Ref.: Apartados 49(c) y 49(d))

A141. Antes de seleccionar los elementos a probar, el auditor puede necesitar considerar si la integridad de la población de asientos de diario y otros ajustes se ha mantenido a lo largo de todas las etapas del procesamiento de la información con base en el entendimiento y evaluación del auditor del sistema de información de la entidad y las actividades de control (por ejemplo, controles generales de TI que salvaguardan y mantienen la integridad de la información financiera) de conformidad con los requerimientos de la NIA 315 (Revisada 2019).[66]

A142. El entendimiento del auditor sobre la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad ayudan al auditor a seleccionar asientos de diario y otros ajustes para las pruebas.

**Ejemplos:**

El proceso de selección de asientos contables y otros ajustes para las pruebas puede optimizarse si el auditor aprovecha la información con base en su conocimiento sobre:

- Cómo los estados financieros (incluidos los hechos y transacciones) pueden ser susceptibles a incorrecciones materiales debido al fraude, en particular en áreas donde existen factores de riesgo de fraude.
- La aplicación de principios y métodos contables que puedan ser susceptibles de incorrecciones materiales debido a sesgos de la administración.

64 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)(ii).

65 NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartados 5, 9 y 12.

66 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 25-26.

- Deficiencias en el control interno que presentan oportunidades para que los responsables del gobierno de la entidad, la administración u otros dentro de la entidad cometan fraude.

A143. El **Anexo 4** proporciona consideraciones adicionales que el auditor puede utilizar al seleccionar asientos de diario y otros ajustes para las pruebas.

Oportunidad de realización de la prueba de los asientos del diario y otros ajustes (Ref.: Apartados 49(c) y 49(d))

A144. Los asientos contables fraudulentos y otros ajustes se realizan con frecuencia al final de un periodo de presentación de informes; en consecuencia, el apartado 49(c) requiere que el auditor seleccione los asientos contables y otros ajustes realizados en ese momento.

**Ejemplo:**

- Entre los asientos contables y otros ajustes más susceptibles de ser eludidos por la administración se encuentran los asientos manuales y otros ajustes realizados directamente a los estados financieros que ocurren después del cierre de un período de presentación de informes financieros y que tienen poca o ninguna explicación de respaldo.

A145. El apartado 49(d) requiere que el auditor determine si también es necesario probar los asientos de diario y otros ajustes durante todo el periodo porque pueden ocurrir incorrecciones materiales debido a fraude durante todo el periodo y pueden implicar grandes esfuerzos para ocultar cómo se comete el fraude.

**Ejemplos:**

- Los riesgos de incorrección material que pueden estar fuertemente vinculados a esquemas de fraude que pueden ocurrir durante un largo período de tiempo (por ejemplo, estructuras complejas de transacciones entre partes relacionadas que pueden ocultar su sustancia económica).
- Anomalías o valores atípicos en los datos de los asientos diario a lo largo del periodo que pueden detectarse mediante el uso de herramientas y técnicas automatizadas.

Examinar el soporte subyacente para los asientos de diario y otros ajustes seleccionados (Ref.: Apartados 49(c) y 49(d))

A146. Al probar la idoneidad de los asientos de diario y otros ajustes, el auditor puede necesitar obtener y examinar la documentación de respaldo para determinar la justificación comercial para registrarlos, incluyendo si el registro del asiento de diario refleja la sustancia de la transacción y cumple con el marco de información financiera aplicable.

Considerar el uso de herramientas y técnicas automatizadas al probar asientos de diario y otros ajustes (Ref.: Apartados 49(b) y 49(c))

A147. El auditor puede considerar el uso de herramientas y técnicas automatizadas al probar asientos de diario y otros ajustes (por ejemplo, determinar la integridad de la población o seleccionar elementos para probar). Esa consideración puede verse afectada por el uso de tecnología por parte de la entidad al procesar los asientos contables y otros ajustes.

Estimaciones contables (Ref.: Apartados 50-51)

Por qué se realiza la revisión de las estimaciones contables para detectar sesgos de la administración

A148. La preparación de los estados financieros requiere que la administración realice una serie de juicios o supuestos que afectan a estimaciones contables, así como que haga el seguimiento de la razonabilidad de dichas estimaciones de forma continua. La información financiera fraudulenta a menudo se proporciona mediante incorrecciones intencionadas en las estimaciones contables. Por ejemplo, esto se puede alcanzar mediante la subestimación o la sobrevaloración de las provisiones o reservas, bien para distribuir las utilidades entre dos o más periodos contables, bien para alcanzar un nivel determinado de utilidades con el fin de engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción de los resultados y de la rentabilidad de la entidad.

A149. La NIA 315 (Revisada 2019) proporciona orientación respecto de que el sesgo de la administración a menudo está asociado con ciertas condiciones que tienen el potencial de dar lugar a que la administración no mantenga la neutralidad al ejercer el juicio (es decir, indicadores de un posible sesgo de la administración), lo que podría conducir a una incorrección material de la información que sería fraudulenta si fuera intencional.[67]

Indicadores de un posible sesgo de la administración

A150. La NIA 540 (Revisada)[68] incluye un requerimiento y material explicativo relacionado que aborda indicadores de posible sesgo de la administración.

**Ejemplos:**

Los indicadores de posible sesgo de la administración en la forma en que esta realizó las estimaciones contables, que pueden representar un riesgo de incorrección material debido a fraude, incluyen:

- Cambios en los métodos, supuestos significativos, fuentes o datos seleccionados que no se basan en nuevas circunstancias o nueva información, lo cual podría no ser razonable debido a las circunstancias ni cumplir con el marco de información financiera aplicable.
- Ajustes realizados a los resultados del/de los modelo(s) que no son apropiados dadas las circunstancias, considerando los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A151. El auditor puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas para revisar las estimaciones contables en busca de sesgos de la administración.

**Ejemplos:**

- Analizar la actividad en una cuenta de estimación durante el año y compararla con las estimaciones del periodo actual y del periodo anterior.
- Se evaluaron los supuestos de referencia utilizados para la estimación mediante visualización de datos para comprender la ubicación de las estimaciones puntuales dentro del rango de resultados aceptables.
- Se utilizó análisis predictivo para identificar la probabilidad de resultados futuros con base en datos históricos.

[67] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 2 del Anexo 2.
[68] NIA 540 (Revisada), apartados 32 y A133–A136.

A152. Si existen indicadores de posible sesgo de la administración que pueda ser intencional, el auditor puede considerar adecuado involucrar a personas con habilidades forenses en la realización de la revisión de las estimaciones contables para detectar sesgo de la administración de conformidad con los apartados 50 y 51. La aplicación de habilidades forenses por medio del análisis de registros contables, la realización de entrevistas, la revisión de comunicaciones internas y externas, la investigación de transacciones entre partes relacionadas o la revisión de controles internos también puede ayudar al auditor a evaluar si los indicadores de posible sesgo de la administración representan una incorrección material debido a fraude.

Transacciones importantes que están fuera el curso normal de negocios o que de otra manera parecen ser inusuales (Ref.: Apartados 52)

A153. Los indicadores que pueden sugerir la posibilidad de que las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o inusuales por cualquier otro motivo, se hayan registrado con el fin de engañar por medio de información financiera fraudulenta o para ocultar una apropiación indebida de activos son, entre otros, los siguientes:

- La forma de esas transacciones parece excesivamente compleja (por ejemplo, en la transacción participan varias entidades de un grupo consolidado o múltiples terceros no vinculados).
- La administración no ha discutido la naturaleza ni la contabilización de dichas transacciones con los responsables del gobierno de la entidad, y la documentación es inadecuada.
- La administración se centra más en la necesidad de un determinado tratamiento contable que en las condiciones económicas subyacentes de la transacción.
- Transacciones en las que participan partes relacionadas no consolidadas, incluidas entidades con cometido especial no han sido revisadas o aprobadas adecuadamente por los responsables del gobierno de la entidad.
- Actividades inusuales sin ninguna justificación comercial lógica.
- En las transacciones participan partes relacionadas no identificadas anteriormente o partes que carecen de la sustancia económica o de la capacidad financiera necesarias para llevar a cabo la transacción sin ayuda de la entidad que está siendo auditada.

*Procedimientos analíticos realizados en una fecha próxima a la finalización de la auditoría para alcanzar una conclusión global* (Ref.: Apartado 53)

A154. La NIA 520 explica que los procedimientos analíticos realizados cerca del final de la auditoría tienen como objetivo corroborar las conclusiones formadas durante la auditoría de componentes o elementos individuales de los estados financieros.[69] Sin embargo, el auditor puede realizar los procedimientos analíticos a un nivel más granular para ciertas clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones de mayor riesgo para determinar si ciertas tendencias o relaciones pueden indicar un riesgo previamente no identificado de incorrección material debido a fraude. La determinación de las tendencias y relaciones concretas que pueden indicar la existencia de un riesgo de incorrección material debido a fraude requiere la aplicación del juicio profesional. Las relaciones inusuales que afectan a los ingresos y resultados al cierre del ejercicio son especialmente relevantes.

[69] NIA 520, apartados A17–A19.

**Ejemplos:**

- Se informaron cantidades de ingresos inusualmente grandes en las últimas semanas del período del informe.
- Transacciones inusuales.
- Ingresos o gastos que son inconsistentes con las tendencias del flujo de efectivo de las operaciones:
  - Importes de ingresos o gastos inusualmente bajos al inicio del periodo posterior; o
  - Niveles inusualmente altos de reembolsos o notas de crédito al inicio del periodo posterior.

A155. El auditor podrá utilizar herramientas y técnicas automatizadas para identificar patrones inusuales o inconsistentes en la contabilización de transacciones, a fin de determinar si existe un riesgo previamente no reconocido de incorrección material debido a fraude.

**Fraude o sospecha de fraude** (Ref.: Apartados 55-58)

A156. Si el auditor identifica fraude o indicio de fraude, las políticas o procedimientos de la firma pueden incluir acciones que el socio responsable del encargo deberá tomar, dependiendo de los hechos y circunstancias del encargo de auditoría y la naturaleza del fraude.

**Ejemplos:**

- Consultar con otros en la firma.
- Obtener asesoramiento legal de un asesor externo para comprender las opciones del socio del encargo y las implicaciones profesionales o legales de tomar cualquier curso de acción particular.
- Consultar de manera confidencial con un regulador o un organismo profesional (a menos que hacerlo esté prohibido por ley o regulación o infrinja el deber de confidencialidad).

A157. De conformidad con la NIA 220 (Revisada),[70] el socio del encargo debe asumir la responsabilidad de informar al equipo del encargo sobre las políticas o procedimientos de la firma relacionados con los requerimientos de ética aplicables. Estas incluyen las responsabilidades de los miembros del equipo del encargo cuando tienen conocimiento de un caso de incumplimiento de las leyes y regulaciones por parte de la entidad, las cuales incluyen instancias de fraude.

*Obtener un entendimiento del fraude o sospecha de fraude*

A158. La determinación del nivel de la administración adecuado en cada caso es una cuestión de juicio profesional en la que influyen factores como la probabilidad de colusión y la naturaleza, y la magnitud del fraude sobre el que existen indicios. Normalmente, el nivel adecuado de la administración es, al menos, un nivel por encima de las personas que parecen estar involucradas en el fraude o indicio de fraude.

A159. Al obtener un entendimiento del fraude o indicio de fraude, el auditor puede realizar una o más de las siguientes acciones dependiendo de los hechos y circunstancias del encargo de auditoría y la naturaleza del fraude:

[70] NIA 220 (Revisada), apartado 17(c).

- Involucrar a un experto del auditor, como por ejemplo una persona con conocimientos forenses.
- Inspeccionar los archivos del programa de denuncia de irregularidades de la entidad para obtener información adicional.
- Realizar más indagaciones a:
    - El asesor legal interno o externo de la entidad.
    - Personas dentro de la función de auditoría interna (si la función existe).

Evaluación del proceso de la entidad para investigar y remediar el fraude o indicio de fraude

A160. La naturaleza y el alcance del proceso de la entidad para investigar el fraude o indicio de fraude llevado a cabo por la administración o por los responsables del gobierno de la entidad, pueden variar en función de las circunstancias y pueden verse influenciados por la evaluación de la entidad de la importancia de los riesgos de fraude relevantes para los objetivos de información financiera de la entidad. Por ejemplo, el programa de denuncia de una entidad (u otro programa para informar sobre fraudes) puede establecer políticas o procedimientos a seguir en relación con la investigación y la remediación de cuestiones, incluido el establecimiento de umbrales para tomar medidas adicionales.

**Ejemplos:**

- Un exempleado descontento presentó nuevas denuncias de fraude. La administración siguió las políticas y procedimientos vigentes en la entidad y remitió el asunto a los departamentos legal y de recursos humanos. Debido a que se siguieron las políticas y procedimientos de la entidad y que se habían investigado denuncias previas con hechos y circunstancias similares, las cuales se determinaron como infundadas, la administración determinó que no era necesario tomar ninguna otra medida.
- Un empleado denunció un indicio fraude que involucraba a un alto cargo a los responsables del gobierno de la entidad. Como resultado, los responsables del gobierno de la entidad siguieron las políticas y los procedimientos vigentes en la entidad, incluida la contratación de un examinador de fraude certificado para realizar una investigación forense independiente.

A161. Al evaluar la idoneidad del proceso de investigación de la entidad y las acciones correctivas implementadas para responder al fraude o indicio de fraude de conformidad con los apartados 55(b) y 55(c), el auditor puede considerar:

- En relación con el proceso de la entidad para investigar el fraude o el indicio de fraude:
    - La objetividad y competencia de las personas que participan en el proceso de la entidad para investigar el fraude o el indicio de fraude.
    - La naturaleza, la oportunidad y la extensión de los procedimientos para investigar el fraude o indicio de fraude, incluyendo la identificación de las causas de origen, si procede.
- En relación con las medidas de la entidad para remediar el fraude o indicio de fraude:
    - Si las medidas correctivas abordan la(s) causa(s) de origen.
    - Si las medidas correctivas son proporcionales a la gravedad y la generalización del fraude identificado o indicio de fraude, y a la urgencia con la que debe abordarse la cuestión, incluyendo cómo la administración:

- Se respondió a cualquier incorrección identificada (por ejemplo, el momento oportuno en que la administración corrigió las incorrecciones identificadas).
- Se respondió al fraude (por ejemplo, se impusieron sanciones disciplinarias o legales a las personas involucradas en la comisión del fraude).
- Se abordaron las deficiencias de control relativas a la prevención o detección del fraude.

A162. El auditor puede utilizar la información obtenida de su entendimiento sobre el programa de denuncia de la entidad de conformidad con el apartado 32(a)(ii), incluido el proceso de la entidad para investigar y remediar las denuncias de fraude que llegaron mediante el programa de denuncia de la entidad, para determinar si un fraude o un indicio de fraude es claramente intrascendente.

**Ejemplo:**

- Con base en el entendimiento de un indicio de fraude obtenido por medio del entendimiento del programa de denuncia de la entidad, el socio a cargo del encargo determinó que el indicio de fraude era claramente intrascendente porque se limitaba a la apropiación indebida de activos inmateriales por parte de los empleados.

*Impacto en la estrategia global de la auditoría*

A163. El entendimiento obtenido acerca del fraude o indicio de fraude impacta la determinación del socio del encargo sobre si se debe ajustar la estrategia global de auditoría y cómo hacerlo, incluyendo la determinación de si es necesario realizar procedimientos adicionales de evaluación de riesgos o procedimientos de auditoría adicionales, especialmente en circunstancias en las que llega a la atención del socio del encargo información que difiere significativamente de la información disponible cuando se estableció originalmente la estrategia global de auditoría.[71]

A164. Como se describe en la NIA 220 (Revisada),[72] para cumplir con el requerimiento del apartado 56, el socio del encargo puede obtener información de otros miembros del equipo del encargo (por ejemplo, auditores de componentes).

A165. Con base en el entendimiento obtenido acerca del fraude o de indicio del fraude y su impacto en la estrategia global de auditoría, el socio del encargo puede determinar que es necesario discutir una extensión de los plazos de presentación de informes de auditoría con la administración y responsables del gobierno de la entidad, cuando una extensión sea posible según la ley o regulación aplicable. Si no es posible una extensión, la NIA 705 (Revisada) aborda las implicaciones para la opinión del auditor sobre los estados financieros.

**Ejemplo**:

- Basándose en el entendimiento de un indicio de fraude, el socio del encargo creyó que la integridad de la administración estaba en duda. Dada la importancia y la naturaleza generalizada del asunto, el socio del encargo determinó que no se realizaría ningún otro trabajo en el encargo de auditoría hasta que el asunto se hubiera resuelto adecuadamente.

[71] NIA 300, apartados 10 y A18

[72] NIA 220 (Revisada), apartado 9.

*El auditor identifica una incorrección debido a fraude*

A166. La NIA 450[73]y la NIA 700 (Revisada)[74] establecen requerimientos y proporcionan guías sobre la evaluación de las incorrecciones y su efecto en la opinión del auditor expresada en el informe de auditoría.

A167. Los siguientes son ejemplos de circunstancias cualitativas o cuantitativas que pueden ser relevantes al momento de determinar si la incorrección debida al fraude es material:

**Ejemplos:**

Las circunstancias cualitativas incluyen si una incorrección:

- Involucra a los responsables del gobierno de la entidad, la administración, partes relacionadas o terceros, lo que pone en duda la integridad o competencia de los involucrados.
- Afecta al cumplimiento de la legislación o normativa, lo que también puede afectar la consideración del auditor sobre la integridad de la administración, los responsables del gobierno de la entidad o los empleados.
- Afecta al cumplimiento de los convenios de deuda u otros requerimientos contractuales, lo que puede hacer que el auditor cuestione las presiones ejercidas sobre la administración para que cumpla con ciertas expectativas de ganancias.

Las circunstancias cuantitativas incluyen si una incorrección:

- Afecta a indicadores clave de rendimiento, tal como las ganancias por acción, la utilidad neta y el capital de trabajo, lo que podría tener un efecto negativo en el cálculo de los acuerdos de compensación para la alta administración de la entidad.
- Afecta a varios periodos de reporte, por ejemplo, cuando una incorrección tiene un efecto intrascendente en los estados financieros del periodo actual, pero es probable que tenga un efecto significativo en los estados financieros de periodos futuros.

A168. Las implicaciones de una incorrección identificada debido a fraude sobre la fiabilidad de la información que se pretende utilizar como evidencia de auditoría dependen de las circunstancias. Por ejemplo, un fraude que en otro caso sería intrascendente, puede ser significativo si en este participa la alta administración. En esas circunstancias, la fiabilidad de la información obtenida previamente y que se pretende utilizar como evidencia de auditoría puede ponerse en duda, ya que pueden existir dudas sobre la integridad y veracidad de las declaraciones realizadas y sobre la autenticidad de los registros y la documentación contables.

A169. Teniendo en cuenta que el fraude implica un incentivo o un elemento de presión para cometerlo, así como la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo o cierta racionalización del acto, es improbable que un caso de fraude se produzca de forma aislada. Las incorrecciones, tal como por ejemplo numerosas incorrecciones en una unidad de negocios o ubicación geográfica, aunque el efecto acumulativo no sea significativo, también pueden ser indicativas de un riesgo de incorrección material debido a fraude.

[73] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.*

[74] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.*

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A170. Para las entidades del sector público, un ejemplo de una circunstancia, tanto cualitativa como cuantitativa incluye si una incorrección afecta la determinación del superávit o déficit informado para el periodo, o si la entidad del sector público ha cumplido o excedido su presupuesto aprobado, incluyendo, cuando sea relevante, si sus gastos están dentro de los límites legales.

Determinar si existen deficiencias de control

A171. La NIA 265[75] establece requerimientos y directrices sobre la comunicación por parte del auditor a los responsables del gobierno de la entidad de las deficiencias significativas del control interno identificadas durante la auditoría. Algunos ejemplos de cuestiones que el auditor considera para determinar si una deficiencia o una combinación de deficiencias del control interno constituye una deficiencia significativa son:

- La susceptibilidad a pérdidas debido a fraude del activo o pasivo relacionado.
- La importancia de los controles en el proceso de información financiera (por ejemplo, controles sobre la prevención y detección del fraude).

A172. Indicadores de deficiencias significativas en el control interno incluyen, por ejemplo:

- Evidencia de aspectos ineficaces del entorno de control, como la identificación de fraude de la administración, significativo o no, que no fue prevenido por el sistema de control interno de la entidad.
- La falta de un proceso para investigar el fraude o el indicio de fraude, o un proceso para investigar el fraude o el indicio de fraude que no sea adecuado a las circunstancias.
- La falta o ineficacia de las medidas correctivas implementadas por la administración para prevenir o detectar la reincidencia del fraude o indicio de fraude.

**Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo de auditoría** (Ref.: Apartado 59)

A173. Algunos ejemplos de situaciones excepcionales que pueden surgir y cuestionar la capacidad del auditor para seguir realizando la auditoría son:

- La entidad no adopta las medidas adecuadas con respecto al fraude que el auditor considera necesarias en esas circunstancias, incluso cuando el fraude no sea material para los estados financieros;
- La consideración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material debido a fraude y los resultados de los procedimientos de auditoría realizados indican un fraude material y generalizado; o
- El auditor tiene reservas significativas acerca de la competencia o la integridad de la administración o de los responsables del gobierno de la entidad.

A174. No es posible describir de forma categórica el momento en el que es adecuado renunciar al encargo, debido a la diversidad de circunstancias que pueden surgir. Entre los factores que afectan a la conclusión del auditor se incluyen las implicaciones derivadas de la participación de un miembro de la administración o de los responsables del gobierno de la entidad (lo que puede afectar a la fiabilidad de las manifestaciones de la administración), así como los efectos en el auditor de continuar la relación con la entidad.

[75] NIA 265, apartados 8 y A6–A7.

A175. El auditor tiene responsabilidades profesionales y legales en dichas circunstancias, y estas responsabilidades pueden variar según la jurisdicción. En algunos países, por ejemplo, el auditor puede estar autorizado, u obligado, a efectuar una declaración o a informar a la persona o personas que realizaron el nombramiento del auditor o, en algunos casos, a autoridades reguladoras. Teniendo en cuenta la naturaleza excepcional de las circunstancias y la necesidad de atender a los requerimientos legales, el auditor puede considerar adecuado solicitar asesoramiento jurídico para decidir si renuncia al encargo, así como determinar la forma de proceder adecuada, incluida la posibilidad de informar a los accionistas, a las autoridades reguladoras o a otras personas.[76]

*Consideraciones específicas para entidades del sector público*

A176. En muchos casos en el sector público, la opción de retirarse del encargo puede no estar disponible para el auditor debido a la naturaleza de su mandato legal, basado en consideraciones de interés público.

**Informe del auditor** (Ref.: Apartados 60-62)

*Determinación de las cuestiones clave de la auditoría relativas al fraude*

A177. Los usuarios de los estados financieros están interesados en cuestiones relacionadas con el fraude, sobre las cuales el auditor mantuvo un diálogo intenso con los responsables del gobierno de la entidad. Las consideraciones del apartado 60 se centran en la naturaleza de las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad, que pretenden reflejar cuestiones relacionadas con el fraude que puedan ser de especial interés para los usuarios previstos.

A178. Además de las cuestiones relacionadas con las consideraciones específicas requeridas en el apartado 60, pueden existir otras cuestiones relativas al fraude que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 61.

A179. Las cuestiones relacionadas con el fraude suelen requerir una atención considerable por parte del auditor. Por ejemplo, la identificación de fraude o indicio de fraude puede requerir cambios significativos en la evaluación de riesgos del auditor y la reevaluación de los procedimientos de auditoría planificados (es decir, un cambio significativo en el enfoque de auditoría).

A180. La determinación de cuestiones clave de la auditoría implica emitir un juicio sobre la importancia relativa de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor. Por lo tanto, puede ser raro que el auditor de un conjunto completo de estados financieros de propósito general de una entidad cotizada no determine al menos una cuestión clave de auditoría relacionada con el fraude. Sin embargo, en determinadas circunstancias limitadas, el auditor puede determinar que no hay cuestiones relacionadas con el fraude que sean cuestiones clave de auditoría de conformidad con el apartado 61.

A181. Las estimaciones contables suelen ser las áreas más complejas de los estados financieros, ya que pueden depender de un juicio significativo de la administración. De conformidad con el apartado 60(a), puede requerirse una atención significativa del auditor para responder a los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude asociado con una estimación contable que implique un juicio significativo de la administración. Con frecuencia, se requiere un juicio significativo de la administración cuando una estimación contable está sujeta a un alto grado de incertidumbre y subjetividad.

[76] El Código IESBA, apartados 320.5 A1–R320.8, proporciona requerimientos y guía de aplicación sobre las comunicaciones con el contador actual o predecesor, o el contador propuesto.

**Ejemplo:**

El auditor determina que se requirió una atención significativa de su parte para responder al riesgo de incorrección material debido a fraude asociado con la estimación de la entidad de las pérdidas crediticias esperadas. La administración utiliza un modelo que requiere un conjunto complejo de supuestos sobre la evolución futura en diversos escenarios específicos de la entidad, difíciles de predecir. Con base en la identificación por parte del auditor de expectativas de rentabilidad agresivas de los analistas de inversión sobre la entidad, el auditor identificó un riesgo de incorrección material debido a fraude, ya que la subjetividad involucrada en la estimación de pérdidas crediticias esperadas y el incentivo que esto crea para un sesgo intencional de la administración.

A182. La NIA 265 exige que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad cualquier deficiencia significativa en el control interno que sea relevante para la prevención y detección del fraude. Pueden existir deficiencias significativas, aunque el auditor no haya identificado incorrecciones durante la realización de la auditoría. Por ejemplo, la falta de un programa de denuncia (u otro programa para informar sobre fraudes) puede ser indicativo de deficiencias en el entorno de control de la entidad, pero puede no estar directamente relacionado con un riesgo de incorrección material debido a fraude. El auditor también podrá comunicar estas deficiencias a la administración.

A183. Esta NIA requiere que la elusión de los controles por parte de la administración constituya un riesgo de incorrección material debido a fraude (véase el apartado 40) y presume que existen riesgos de incorrección material debido a fraude en el reconocimiento de ingresos (véase el apartado 41). El auditor puede determinar que estas cuestiones son cuestiones clave de auditoría relacionados con el fraude porque los riesgos de incorrecciones materiales debido al fraude son a menudo cuestiones que requieren una atención significativa del auditor y son de la mayor importancia en la auditoría. Sin embargo, puede no ser el caso para todas estas cuestiones. El auditor puede determinar que ciertos riesgos de incorrección material debido a fraude no requirieron una atención significativa por parte del auditor y, por lo tanto, esos riesgos no se considerarían en la determinación por parte del auditor de las cuestiones clave de auditoría de conformidad con el apartado 60.

A184. Como se describe en la NIA 701,[77] el proceso de toma de decisiones del auditor para determinar las cuestiones clave de la auditoría se basa en el juicio profesional del auditor acerca de qué cuestiones fueron las más significativas en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. La significatividad puede considerarse en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, como la magnitud relativa, la naturaleza y el efecto sobre el tema, y los intereses expresados de los usuarios o destinatarios previstos.[78]

A185. Una de las consideraciones que pueden ser relevantes para determinar la importancia relativa de una cuestión que requirió atención significativa del auditor, y si esa cuestión es una cuestión clave de auditoría, es la importancia de la cuestión para que los usuarios previstos comprendan los estados financieros en su conjunto.[79] Como los usuarios de los estados financieros están interesados en cuestiones relacionadas con el fraude, uno o más de las cuestiones relacionadas con el fraude que requirieron atención significativa del auditor al realizar la auditoría, determinados

[77] NIA 701, apartado 10.
[78] NIA 701, apartado A1.
[79] NIA 701, apartado A29.

de conformidad con el apartado 60, normalmente serían de la mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período actual y, por lo tanto, son cuestiones clave de auditoría.

A186. La NIA 701[80] incluye otras consideraciones que pueden ser relevantes para determinar qué cuestiones relacionadas con el fraude que requirieron atención significativa del auditor, fueron de mayor importancia en el periodo actual y, por lo tanto, son cuestiones clave de auditoría.

*Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría relativas al fraude*

A187. Si se determina que una cuestión relacionada con el fraude es una cuestión clave de auditoría y hay una serie de consideraciones separadas, pero relacionadas, que fueron de la mayor importancia en la auditoría, el auditor puede comunicar las cuestiones juntas en el informe del auditor. Por ejemplo, los contratos a largo plazo pueden implicar una atención significativa del auditor con respecto al reconocimiento de ingresos y el reconocimiento de ingresos también puede identificarse como un riesgo de incorrección material debido a fraude. En esas circunstancias, el auditor puede incluir en su informe una cuestión clave de auditoría relacionada con el reconocimiento de ingresos con un subtítulo apropiado que describa claramente la cuestión, incluyendo que se relaciona con el fraude.

A188. Relacionar una cuestión directamente con las circunstancias específicas de la entidad puede ayudar a minimizar la posibilidad de que dichas descripciones se vuelvan excesivamente estandarizadas y menos útiles con el paso del tiempo. Al describir el motivo por el que el auditor consideró la cuestión como de la mayor significatividad en la auditoría, el auditor puede resaltar aspectos específicos de la entidad (por ejemplo, circunstancias que afectaron los juicios subyacentes hechos en los estados financieros del período actual) a fin de hacer que la descripción sea más relevante para los usuarios previstos. Esto puede ser particularmente importante al describir una cuestión clave de auditoría que se repite durante múltiples períodos. De manera similar, al describir cómo se abordó en la auditoría la cuestión clave de auditoría relacionado con el fraude, el auditor puede resaltar asuntos directamente relacionados con las circunstancias específicas de la entidad, evitando al mismo tiempo un lenguaje genérico o estandarizado.

A189. La NIA 701[81] incluye consideraciones y orientación sobre la información original (información sobre la entidad que de otro modo no se ha hecho pública por la entidad) que puede ser particularmente relevante en el contexto de la comunicación de cuestiones clave de auditoría relacionadas con el fraude.

A190. La NIA 701[82] describe que la administración o los responsables del gobierno de la entidad pueden decidir revelar nueva información o mejorar la información revelada existente en los estados financieros o en otra parte del informe anual en relación con una cuestión clave de la auditoría teniendo en cuenta que la cuestión será comunicada en el informe de auditoría. Se puede incluir, por ejemplo, una revelación nueva o mejorada para proporcionar información más sólida sobre fraudes identificados o indicio de fraude o deficiencias identificadas en el control interno que sean relevantes para la prevención y detección del fraude.

Circunstancias en las que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunica en el informe de auditoría

A191. La NIA 701, apartado 14(b), indica que será extremadamente raro que una cuestión determinada como una cuestión clave de auditoría no se comunique en el informe del auditor e incluye orientación

[80] NIA 701, apartado A29

[81] NIA 701, apartados A34–A36.

[82] NIA 701, apartados A37.

sobre las circunstancias en las que una cuestión determinada como una cuestión clave de auditoría no se comunica en el informe del auditor. Por ejemplo:

- Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban que la administración o el auditor revelen información sobre una cuestión específica considerada cuestión clave de la auditoría.
- Se presume que proporcionar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una mayor transparencia en relación con la auditoría beneficia al interés público. En consecuencia, la decisión de no comunicar una cuestión clave de la auditoría solo es adecuada en los casos en los que se considera que las consecuencias adversas para la entidad o para el público de esa comunicación son tan significativas que se puede esperar razonablemente que superarían los beneficios de interés público de comunicar la cuestión.[83]

A192. También puede ser necesario que el auditor considere las implicaciones de comunicar sobre una cuestión determinada como una cuestión clave de auditoría a la luz de los requerimientos de ética aplicables.[84] Además, la ley o regulación pueden requerir al auditor que se comunique con las autoridades regulatorias, de cumplimiento o de supervisión aplicables en relación con la cuestión, independientemente de si la cuestión se comunica en el informe del auditor.

**Manifestaciones escritas** (Ref.: Apartado 63)

A193. La NIA 580[85] establece requerimientos y proporciona guías sobre la obtención, en la auditoría, de manifestaciones adecuadas de la administración y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad. Si bien las manifestaciones escritas son una fuente importante de evidencia de auditoría, no proporcionan por sí solas evidencias de auditoría suficiente y apropiada sobre ninguno de los asuntos que tratan. Además, debido a que la administración está en una posición única para perpetrar fraude, es importante que el auditor considere toda la evidencia de auditoría obtenida, incluida la evidencia de auditoría que sea consistente o inconsistente con otra evidencia de auditoría, al llegar a la conclusión requerida de conformidad con la NIA 330.[86]

A194. La NIA 580[87] también aborda las circunstancias en las que el auditor tiene dudas sobre la confiabilidad de las manifestaciones escritas, incluso si las manifestaciones escritas son inconsistentes con otra evidencia de auditoría. Las dudas sobre la fiabilidad de la información de la administración pueden indicar un riesgo de incorrecciones materiales debido a fraude.

**Comunicación con la administración y con los responsables del gobierno de la entidad (**Ref.: Apartados 64-66)

A195. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden restringir al auditor la comunicación de ciertas cuestiones a la administración y a los encargados del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe sobre un fraude a una autoridad competente en

[83] NIA 701, apartados A53–A54.

[84] Por ejemplo, salvo en determinadas circunstancias específicas, el apartado R114.2 del Código IESBA no permite el uso ni la divulgación de información sujeta al deber de confidencialidad. Como excepción, el apartado R114.3 del Código IESBA permite al profesional de la contabilidad revelar o utilizar información confidencial cuando exista un deber o derecho legal o profesional para hacerlo. El apartado 114.3 A1(b)(iv) del Código IESBA explica que existe un deber o derecho profesional de revelar dicha información para cumplir con las normas técnicas y profesionales.

[85] NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

[86] NIA 330, apartado 26.

[87] NIA 580, apartados 16-18.

aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

*Comunicación a la administración* (Ref.: Apartado 64)

A196. Si el auditor identifica fraude o indicio de fraude es importante que la cuestión se lleve a la atención del nivel apropiado de la administración tan pronto como sea posible, incluso si la cuestión puede considerarse claramente intrascendente (por ejemplo, una malversación menor de fondos por parte de un empleado de un nivel bajo en la organización de la entidad).

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref.: Apartado 65)

A197. La comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad puede realizarse verbalmente o por escrito. La NIA 260 (Revisada) identifica los factores que considera el auditor al determinar si hace las comunicaciones orales o escritas.[88] Debido a la naturaleza y lo delicado de una situación de fraude en el que participa la alta administración, o del fraude que da lugar a una incorrección material de los estados financieros, el auditor informa de estas cuestiones oportunamente y puede, asimismo, considerar necesario informar sobre ellas por escrito.

A198. En algunos casos, el auditor puede considerar adecuado comunicar a los responsables del gobierno de la entidad el fraude o indicio de fraude que involucra a otros que el auditor determinó que eran claramente intrascendentes. Del mismo modo, los responsables del gobierno de la entidad pueden querer que se les informe de dichas circunstancias. El proceso de comunicación se facilita si el auditor y los responsables del gobierno de la entidad acuerdan en una fase temprana de la auditoría la naturaleza y el alcance de las comunicaciones del auditor a este respecto.

A199. En las circunstancias excepcionales en que el auditor tenga reservas acerca de la integridad u honestidad de la administración o de los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico para determinar la forma adecuada de proceder.

*Otras cuestiones relacionadas con el fraude* (Ref.: Apartado 66)

A200. Otras cuestiones relacionadas con el fraude que se discutirán con los responsables del gobierno de la entidad incluyen, por ejemplo:

- Las reservas acerca de la naturaleza, extensión y frecuencia de las evaluaciones realizadas por la administración de los controles implantados para prevenir o detectar el fraude, así como el riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales.
- El hecho de que la administración no trate adecuadamente las deficiencias significativas identificadas en el control interno, o que no responda adecuadamente frente a un fraude identificado.
- La evaluación del auditor del entorno de control de la entidad, incluidas las cuestiones relativas a la competencia e integridad de la administración.
- Las acciones de la administración que pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta, como la selección y aplicación por parte de la administración de políticas contables que puedan indicar intentos de la administración de manipular las utilidades, a fin de engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción de los resultados y de la rentabilidad de la entidad.

[88] NIA 260 (Revisada), apartado A38.

- Preocupaciones acerca de la adecuación e integridad de la autorización de transacciones que parecen ser ajenas al curso normal de los negocios.

**Informar a una autoridad adecuada fuera de la entidad** (Ref.: Apartado 67)

A201. La presentación de informes puede dirigirse a autoridades regulatorias, de cumplimiento, de supervisión u otras autoridades competentes externas a la entidad.

A202. La NIA 250 (Revisada)[89] proporciona una guía adicional con respecto a la determinación del auditor sobre si se requiere informar sobre un incumplimiento identificado o indicio de incumplimiento a una autoridad competente ajena a la entidad o es apropiado en las circunstancias, incluyendo las consideraciones sobre la obligación de confidencialidad del auditor.[90]

A203. Los factores que el auditor puede considerar para determinar si es apropiado informar la cuestión a una autoridad competente externa a la entidad, cuando no esté prohibido por la ley, la regulación o los requerimientos de ética aplicables, pueden incluir:

- Cualquier opinión expresada por autoridades reguladoras, de cumplimiento, supervisoras u otras autoridades competentes externas a la entidad.
- Si informar la cuestión actuaría en interés público.

A204. Informar sobre cuestiones de fraude a una autoridad competente externa a la entidad puede implicar consideraciones complejas y juicios profesionales. En esas circunstancias, el auditor puede considerar consultar internamente (por ejemplo, dentro de la firma o de una firma de la red) o de manera confidencial con un regulador o un organismo profesional (a menos que esté prohibido por ley o regulación o viole el deber de confidencialidad). El auditor puede también considerar obtener asesoramiento jurídico para conocer sus opciones o las implicaciones legales de una determinada forma de proceder.

*Consideraciones específicas para entidades del sector público*

A205. En el sector público, los requerimientos de información sobre el fraude, con independencia de que este se descubra o no mediante el proceso de auditoría, pueden estar sujetos a preceptos específicos del mandato de auditoría o de las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones relacionadas.

**Documentación** (Ref.: Apartado 68)

A206. La NIA 230[91] aborda las circunstancias en las que el auditor identifica información que es inconsistente con su conclusión respecto de una cuestión significativa y requiere que el auditor documente cómo abordó la inconsistencia.

[89] NIA 250 (Revisada), apartado A28–A34.

[90] Por ejemplo, el apartado R114.3 del Código IESBA permite al profesional de la contabilidad revelar o utilizar información confidencial cuando exista un deber legal o profesional para hacerlo. El apartado 114.3 A1(b)(iv) del Código IESBA explica que existe un deber o derecho profesional de revelar dicha información para cumplir con las normas técnicas y profesionales.

[91] NIA 230, apartados 11 y A15.

## Anexo 1

(Ref.: Apartados A26 y A43)

## Ejemplos de factores de riesgo de fraude

Los factores de riesgo de fraude que se identifican en el presente anexo son ejemplos de factores a los que pueden tener que enfrentarse los auditores en un amplio espectro de situaciones. Se presentan por separado ejemplos relacionados con los dos tipos de fraude relevantes para el auditor: la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos. Para cada uno de estos tipos de fraude, los factores de riesgo se clasifican a su vez en función de las tres condiciones que suelen estar presentes cuando se producen incorrecciones materiales debidas a fraude: (a) incentivos y elementos de presión; (b) oportunidades, y actitudes y racionalización. Aunque los factores de riesgo cubren un amplio espectro de situaciones, son solo ejemplos y, por tanto, el auditor puede identificar factores de riesgo adicionales o diferentes. No todos estos ejemplos son relevantes en todas las circunstancias, y algunos pueden tener mayor o menor significatividad en entidades de diferente dimensión o con distintas características de propiedad o distintas circunstancias. Asimismo, el orden en que se ofrecen los ejemplos de factores de riesgo no pretende reflejar su importancia relativa o la frecuencia con que se producen.

**Factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta**

Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta.

*Incentivos/Presiones*

La estabilidad o rentabilidad se ve amenazada por condiciones económicas, sectoriales, geopolítica u operativas de la entidad, tales como (o de las que son indicio):

- Un alto grado de competencia o saturación del mercado, acompañado de un descenso de los márgenes.
- Gran vulnerabilidad a cambios rápidos, como los tecnológicos, obsolescencia de los productos, o los tipos de interés.
- Alta vulnerabilidad a cambios rápidos, como cambios en la tecnología, obsolescencia de productos o tasas de interés.
- Descensos significativos de la demanda y aumento del número de empresas fallidas en el sector o en la economía en general.
- Pérdidas operativas que convierten en inminente la amenaza de quiebra, de ejecución forzosa o de absorción hostil.
- Flujos de efectivo negativos recurrentes procedentes de las operaciones o una imposibilidad para generar flujos de efectivo en las operaciones, al tiempo que se registran utilidades y crecimiento de utilidades.
- Crecimiento rápido o rentabilidad inusual, especialmente en comparación con los de otras empresas del mismo sector.
- Nuevos requerimientos contables, legales o reglamentarios.
- Pandemias o guerras que provoquen grandes perturbaciones en las operaciones de la entidad, dificultades financieras y graves problemas de liquidez.

- Sanciones económicas impuestas por gobiernos y organizaciones internacionales contra una jurisdicción, incluidas sus empresas y productos.

La administración está sometida a una presión excesiva para cumplir con los requerimientos o con las expectativas de terceros como consecuencia de lo siguiente:

- Las expectativas de rentabilidad o de grado de tendencia por parte de analistas de inversión, inversores institucionales, acreedores significativos u otros terceros (especialmente expectativas desmesuradas o poco realistas), incluidas las creadas por la propia administración mediante, por ejemplo, comunicados de prensa o mensajes en los informes anuales excesivamente optimistas.
- Necesidad de obtener financiamiento adicional de deuda o capital, o calificar para asistencia o incentivos gubernamentales, para evitar la quiebra o la ejecución hipotecaria, o para seguir siendo competitivo, incluido el financiamiento de importantes gastos de investigación y desarrollo o de capital.
- Una capacidad limitada para cumplir con los requerimientos asociados a la cotización en bolsa, con el reembolso de la deuda u otras obligaciones derivadas de compromisos de deuda.
- Los efectos adversos, reales o percibidos, de informar resultados financieros deficientes sobre transacciones significativas pendientes, tal como ofertas públicas iniciales, fusiones y adquisiciones, combinaciones de negocios o adjudicaciones de contratos.
- La administración realiza transacciones importantes que ponen un énfasis indebido en el logro de indicadores clave de desempeño para las partes interesadas (por ejemplo, cumplir con los pronósticos de ganancias por acción o mantener el precio de las acciones).
- Atención negativa de los medios de comunicación sobre la entidad o miembros clave de la administración.

La información disponible indica que la situación financiera personal de los miembros de la administración o de los responsables del gobierno de la entidad se ve amenazada por la evolución financiera de la entidad debido a que:

- Tienen intereses financieros significativos en la entidad.
- Una parte significativa de su retribución (por ejemplo, primas, opciones sobre acciones y contratos con cláusulas ligadas al resultado) dependen de la consecución de unos objetivos desmesurados de cotización, resultados operativos, situación financiera, el flujo de caja u otros indicadores clave de rendimiento.[92]
- Han prestado garantías personales con respecto a deudas de la entidad.

Existe una presión excesiva sobre la administración o sobre el personal operativo para cumplir con los objetivos financieros fijados por los responsables del gobierno de la entidad, incluidos objetivos incentivados de ventas o rentabilidad.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- Las entidades del sector público sujetas a límites legales sobre sus gastos pueden dar lugar a informes inexactos sobre los gastos incurridos.

[92] Los planes de incentivos destinados a la dirección pueden supeditarse a la consecución de objetivos relacionados sólo con ciertas cuentas o determinadas actividades de la entidad, aun cuando dichas cuentas o actividades puedan no ser materiales para la entidad en su conjunto.

*Oportunidades*

La naturaleza del sector o de las operaciones de la entidad proporciona oportunidades de facilitar información financiera fraudulenta que puede tener su origen en:

- Transacciones significativas con partes relacionadas, ajenas al curso normal de los negocios, o con entidades relacionadas no auditadas o auditadas por otra firma de auditoría.
- Activos, pasivos, ingresos o gastos basados en estimaciones significativas que implican juicios subjetivos o incertidumbres difíciles de corroborar.
- Transacciones significativas, inusuales o altamente complejas, especialmente las realizadas en una fecha cercana al cierre del periodo, que plantean una problemática del tipo “fondo sobre forma”.
- Operaciones significativas transfronterizas o realizadas en el extranjero en jurisdicciones donde existen diferentes entornos y culturas empresariales.
- Utilización de intermediarios sin que parezca existir una justificación empresarial clara.
- Modificar, revocar o enmendar contratos de ingresos mediante acuerdos paralelos que suelen celebrarse al margen de los procesos comerciales y los canales de información reconocidos.
- Cuentas bancarias significativas u operaciones de una sociedad dependiente o de una sucursal en jurisdicciones que sean paraísos fiscales y para las que no parezca existir una justificación empresarial clara.
- Entrada no tradicional de la entidad a los mercados de capitales, por ejemplo, mediante una adquisición o fusión con una sociedad de adquisición con fines específicos.
- Promociones agresivas de acciones por parte de la entidad mediante comunicados de prensa, boletines de inversión, cobertura de sitios web, anuncios en línea, correo electrónico o correo directo.

El monitoreo de la administración no es eficaz como consecuencia de las situaciones siguientes:

- El hecho de que sea una persona sola o un grupo reducido de personas quienes ejerzan la administración (cuando no se trate de una entidad con un propietario-gerente) sin que existan controles compensatorios.
- El hecho de que no sean eficaces ni la supervisión realizada por los responsables del gobierno de la entidad sobre el proceso de información financiera ni el control interno.
- Entorno de control debilitado provocado por un cambio de enfoque por parte de la administración y los responsables del gobierno de la entidad para abordar necesidades más inmediatas del negocio, tal como cuestiones financieras y operativas.

Existe una estructura organizativa compleja o inestable que se pone de manifiesto por lo siguiente:

- Dificultad para determinar la organización o las personas que tienen participaciones de control en la entidad.
- Estructura organizativa extremadamente compleja que comporta entidades jurídicas o líneas jerárquicas de administración inusuales.
- Entorno de TI excesivamente complejo en relación con la naturaleza del negocio de la entidad, sistemas de TI heredados de adquisiciones que nunca se integraron al sistema de informes financieros de la entidad o controles generales de TI ineficaces.
- Rotación elevada de los miembros de la alta administración, de los asesores jurídicos o de los responsables del gobierno de la entidad.

Deficiencias en el control interno como consecuencia de lo siguiente:

- Procesos inadecuados para monitorear el sistema de control interno de la entidad, incluidos los controles automatizados y los que se realizan sobre la información financiera intermedia (en los casos en que se requiere información externa).
- Programa inadecuado de gestión del riesgo de fraude, incluida la falta de un programa de denuncia.
- Controles inadecuados debido a cambios en el entorno actual, por ejemplo, mayores riesgos de seguridad de datos por el uso de redes no seguras que hacen que los datos e información de la entidad sean más vulnerables a los delitos cibernéticos.
- Unas tasas de rotación elevadas o una selección ineficaz de empleados de contabilidad, de TI o de la función de auditoría interna.
- Sistemas ineficaces de contabilidad e información, incluidas situaciones que implican deficiencias significativas en el control interno.

*Actitudes/Racionalización*

- La administración y los responsables del gobierno de la entidad, no ha establecido una cultura de honestidad y de comportamiento ético. Por ejemplo, la comunicación, implementación, apoyo o cumplimiento de los valores o estándares éticos de la entidad por parte de la administración y responsables del gobierno de la entidad no son efectivos, o la comunicación de valores o estándares éticos es inadecuada.
- Participación o preocupación excesivas de la administración no financiera en relación con la selección de políticas contables o la determinación de estimaciones significativas.
- Historial conocido de incumplimiento de la normativa sobre valores y de otras disposiciones legales o reglamentarias, o de demandas contra la entidad, su alta administración o los responsables del gobierno de la entidad por supuesto fraude o incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluidas aquellas relacionadas con corrupción, soborno y lavado de dinero.
- Interés excesivo por parte de la administración en mantener o aumentar la cotización de las acciones o la tendencia de utilidades de la entidad.
- La práctica, por parte de la administración, de comprometerse con los analistas, acreedores y otros terceros a cumplir pronósticos desmesurados o poco realistas.
- La administración y los responsables del gobierno de la entidad demuestran una tolerancia al riesgo inusualmente alta o muestran un nivel de estilo de vida inusualmente alto, un patrón de problemas financieros personales importantes o participan con frecuencia en actividades de alto riesgo.
- La administración y los responsables del gobierno de la entidad hacen declaraciones materialmente falsas o engañosas en otra información incluida en el informe anual de la entidad (por ejemplo, aspectos clave del negocio, los productos o la tecnología de la entidad).
- El hecho de que la administración no subsane las deficiencias significativas conocidas en el control interno oportunamente.
- Interés por parte de la administración en la utilización de medios indebidos para minimizar las utilidades contabilizadas, por motivos fiscales.
- Aplicar supuestos de valoración agresivos en fusiones y adquisiciones para justificar precios de compra elevados o sobrevalorar los activos intangibles adquiridos.

- Racionalizar el uso de supuestos poco razonables que afecten al momento y al importe del reconocimiento de ingresos, por ejemplo, para intentar paliar los efectos negativos de recesiones económicas graves.
- Racionalizar el uso de supuestos poco razonables utilizados en las proyecciones para contabilizar el deterioro del crédito mercantil y de los activos intangibles, por ejemplo, para evitar reconocer pérdidas por deterioro significativas.
- Moral baja entre los miembros de la alta administración.
- El propietario-gerente no distingue entre transacciones personales y empresariales.
- Disputas entre accionistas de una entidad cuyo número de accionistas es reducido.
- Intentos recurrentes por parte de la administración de justificar una contabilidad paralela o inadecuada basándose en su importancia relativa.
- La relación entre la administración y el auditor actual o su predecesor es tensa, lo que se manifiesta en lo siguiente:
    - Disputas frecuentes con el auditor actual o con su predecesor sobre cuestiones contables, de auditoría o de información.
    - Exigencias poco razonables planteadas al auditor, como restricciones de tiempo poco realistas para la finalización de la auditoría o la emisión del informe de auditoría.
    - Imposición de restricciones al auditor que limitan de forma indebida el acceso a personas o a la información, o bien que limitan la capacidad para comunicarse eficazmente con los responsables del gobierno de la entidad.
    - Actitud prepotente de la administración en su trato con el auditor, especialmente cuando esto conlleva intentos de influir en el alcance del trabajo del auditor o en la selección o continuidad del personal asignado al encargo de auditoría o consultado durante el trabajo.

**Factores de riesgo relacionados con incorrecciones originadas por la apropiación indebida de activos**

Los factores de riesgo relacionados con incorrecciones derivadas de una apropiación indebida de activos también se pueden clasificar atendiendo a las tres condiciones que generalmente están presentes cuando existe fraude: incentivos y elementos de presión, oportunidades, actitudes y racionalización. Algunos factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta también pueden estar presentes cuando surgen incorrecciones derivadas de una apropiación indebida de activos. Por ejemplo, puede haber un seguimiento ineficaz por parte de la administración y otras deficiencias en el control interno cuando existen incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta o a una apropiación indebida de activos. A continuación, se exponen ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos.

*Incentivos/Presiones*

Las obligaciones financieras personales pueden presionar a la administración o a los empleados que tienen acceso al efectivo o a otros activos susceptibles de ser sustraídos y llevarlos a apropiarse indebidamente de dichos activos.

Las relaciones adversas entre la entidad y los empleados con acceso al efectivo u otros activos susceptibles de ser sustraídos pueden llevar a dichos empleados a apropiarse indebidamente de tales activos. Por ejemplo, pueden crearse malas relaciones por:

- Futuros despidos conocidos o previsibles de empleados.
- Cambios recientes o previstos en la remuneración de los empleados o en sus planes de prestaciones sociales.
- Ascensos, remuneración u otras recompensas incongruentes con las expectativas.

*Oportunidades*

Determinadas características o circunstancias pueden aumentar el grado de exposición de los activos a una apropiación indebida. Por ejemplo, las oportunidades para la apropiación indebida de activos aumentan cuando hay:

- Mantenimiento en la caja o manipulación de grandes cantidades de efectivo.
- Partidas de existencias de tamaño reducido, gran valor o muy demandadas.
- Activos fácilmente convertibles en dinero, como bonos al portador, diamantes o chips informáticos.
- Activos fijos que son de tamaño reducido, comercializables o que carecen de una identificación de titularidad visible.

Controles inadecuados sobre los activos pueden aumentar el grado de exposición de dichos activos a una apropiación indebida. Por ejemplo, una apropiación indebida de activos puede producirse porque haya:

- Una segregación de funciones o comprobaciones independientes inadecuadas.
- Una supervisión inadecuada de los gastos de la alta administración, como los de viaje y otros reembolsos.
- Una supervisión inadecuada por parte de la administración de los empleados responsables de los activos; por ejemplo, una supervisión o un seguimiento inadecuado de ubicaciones remotas.
- Procesos de selección de personal inadecuados para puestos con acceso a activos.
- Un sistema de registro inadecuado en relación con los activos.
- Un sistema de autorización y aprobación de las transacciones inadecuado (por ejemplo, de compras).
- Medidas inadecuadas de salvaguarda física del efectivo, de las inversiones, de las existencias o de los activos fijos.
- La falta de conciliación completa y oportuna de los activos.
- Ausencia de documentación sobre las transacciones oportuna y adecuada; por ejemplo, de los abonos por devolución de mercancías.
- Ausencia de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones clave de control.
- Una comprensión inadecuada por la administración de las TI, lo que permite a los empleados de TI realizar una apropiación indebida.
- Controles inadecuados de acceso a los registros automatizados, incluidos los controles sobre los registros de incidencias de los sistemas informáticos y su revisión.
- Controles inadecuados en la gestión de proveedores, incluidos cambios en la cadena de suministro, que pueden exponer a la entidad a proveedores ficticios o no investigados que pagan sobornos o están involucrados en otras actividades fraudulentas o ilegales.
- Falta de supervisión por parte de los responsables del gobierno de la entidad sobre cómo la administración utilizó la ayuda financiera de los gobiernos y las autoridades locales (por ejemplo, rescates durante pandemias, guerras o colapso inminente de la industria).

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- Fondos fiduciarios bajo administración: las entidades del sector público suelen gestionar activos en nombre de terceros, incluidas personas vulnerables, que pueden ser más susceptibles a un uso indebido.
- La naturaleza de ciertas transacciones de ingresos (por ejemplo, impuestos y subvenciones) puede ofrecer una mayor oportunidad para manipular el momento o el importe de los ingresos reconocidos en el periodo actual.

*Actitudes/Racionalización*

- Falta de atención con respecto a la necesidad de seguimiento o de reducción de los riesgos relacionados con la apropiación indebida de activos.
- Falta de atención con respecto a los controles sobre la apropiación indebida de activos mediante elusión de los controles existentes o la falta de adopción de medidas adecuadas correctoras de deficiencias conocidas en el control interno.
- Un comportamiento por parte del empleado que indique disgusto o insatisfacción con la entidad o con el trato que recibe.
- Cambios de comportamiento o de estilo de vida que puedan indicar que se ha producido una apropiación indebida de activos.
- Tolerancia de las sustracciones menores.
- Racionalizar las apropiaciones indebidas cometidas durante crisis económicas graves con la intención de reembolsar a la entidad cuando las circunstancias vuelvan a la normalidad.

# Anexo 2

(Ref.: Apartados A59, A127 y A135)

## Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude

Los siguientes son ejemplos de posibles procedimientos de auditoría que pueden aplicarse para responder a los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude originada, tanto por información financiera fraudulenta como por una apropiación indebida de activos. Aunque dichos procedimientos cubren un amplio espectro de situaciones, son solo ejemplos y, por tanto, pueden no ser los más adecuados o necesarios en cada circunstancia. Del mismo modo, el orden en que se presentan los procedimientos no pretende reflejar su importancia relativa.

**Consideración a nivel aseveración**

Las respuestas específicas a la evaluación por el auditor de los riesgos de incorrecciones materiales debidas a fraude variarán en función de los tipos o combinaciones de factores de riesgo de fraude o de las condiciones identificadas, así como de los tipos de transacciones, saldos contables, revelaciones y aseveraciones a los que pueden afectar tales riesgos.

A continuación, se exponen ejemplos concretos de respuestas:

- Visitar ubicaciones o realizar determinadas pruebas por sorpresa o sin previo aviso. Por ejemplo, observando el recuento de existencias en ubicaciones en las que no se haya anunciado previamente la visita del auditor, o realizando un recuento de efectivo por sorpresa en una fecha determinada.
- Solicitar que los recuentos de existencias se lleven a cabo al cierre del periodo o en una fecha más próxima al cierre del periodo para minimizar el riesgo de manipulación de saldos en el periodo comprendido entre la fecha de finalización del recuento y la fecha de cierre.
- Modificar el enfoque de auditoría en el ejercicio actual. Por ejemplo, poniéndose en contacto, verbalmente, con los principales clientes y proveedores, además de solicitarles una confirmación escrita, enviando solicitudes de confirmación a una persona específica dentro de una organización o buscando más información o información diferente.
- Efectuar una revisión detallada de los asientos de ajuste de final de trimestre o de cierre de ejercicio de la entidad e investigando los que resulten inusuales por su naturaleza o importe.
- Con respecto a transacciones significativas o inusuales, especialmente las que se producen al cierre del ejercicio o en una fecha cercana a este, investigar la posibilidad de que existan partes relacionadas y las fuentes de los recursos financieros que sustentan las transacciones.
- Aplicar procedimientos analíticos sustantivos empleando datos desagregados. Por ejemplo, comparando ventas y costos de ventas por ubicación, línea de negocio o mes con las expectativas del auditor.
- Realizar entrevistas al personal relacionado con áreas en las que se ha identificado un riesgo de incorrección material debido a fraude, para obtener su opinión sobre el riesgo y sobre si los controles responden al riesgo, o el modo en que lo hacen.
- Realizar entrevistas con personal ajeno a la función de informes financieros, por ejemplo, personal de ventas y marketing.
- Cuando otros auditores independientes auditan los estados financieros de una o más dependientes, divisiones o sucursales, discutir con ellos la extensión del trabajo que es necesario realizar para

responder a los riesgos evaluados de incorrección material debido a fraude derivada de las transacciones y de las actividades realizadas entre dichos componentes.

- Si el trabajo de un experto resulta especialmente significativo con respecto a una partida de los estados financieros para la que el riesgo evaluado de incorrección material debido a fraude es alto, aplicar procedimientos adicionales relacionados con algunos o todos los supuestos, los métodos o hallazgos del experto con el fin de verificar que los hallazgos sean razonables, o contratar a otro experto con ese propósito.
- Aplicar procedimientos de auditoría para analizar saldos de apertura de determinadas cuentas de estados financieros auditados previamente para evaluar, con la ventaja que da la perspectiva temporal, el modo en que se resolvieron determinadas cuestiones que conllevan estimaciones y juicios contables; por ejemplo, una provisión para devoluciones de ventas.
- Aplicar procedimientos a cuentas u otras conciliaciones preparadas por la entidad, incluido el examen de conciliaciones realizadas en periodos intermedios.
- Utilizar herramientas y técnicas automatizadas, como la minería de datos, para detectar anomalías en una población. Por ejemplo, utilizar herramientas y técnicas automatizadas para identificar números que se han usado con frecuencia, ya que puede haber un sesgo inconsciente por parte de la administración o los empleados al publicar asientos contables fraudulentos y otros ajustes para usar el mismo número repetidamente.
- Realizar pruebas sobre la integridad de los registros y transacciones realizados por ordenador.
- Buscar evidencia de auditoría adicional en fuentes externas a la entidad que está siendo auditada.

*Consideraciones específicas para entidades del sector público*

- Comprobar si las subvenciones o préstamos concedidos a terceros han cumplido los criterios de elegibilidad pertinentes y han sido debidamente autorizados y contabilizados por la entidad del sector público.
- Comprobar si se han autorizado adecuadamente las cancelaciones y otros ajustes de saldos de cuentas por cobrar de impuestos y gravámenes o de saldos de préstamos.

**Respuestas específicas-Incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta**

Los siguientes son ejemplos de respuestas a la evaluación por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a información financiera fraudulenta:

*Reconocimiento de ingresos*

- Aplicar procedimientos analíticos sustantivos en relación con los ingresos empleando datos desagregados; por ejemplo, comparando ingresos registrados mensualmente y por la línea de producto o segmento de negocio durante el periodo actual de información con periodos anteriores que sean comparables. Las herramientas y técnicas automatizadas pueden ser útiles para identificar relaciones o transacciones generadoras de ingresos inusuales o imprevistas.
- Confirmar con clientes determinados términos contractuales relevantes y la ausencia de acuerdos paralelos, ya que, a menudo, dichos términos o acuerdos influyen en la contabilización adecuada y las bases de los descuentos o el periodo al que se refieren suelen estar poco documentados. Por ejemplo, en tales situaciones suelen ser relevantes los criterios de aceptación, las condiciones de entrega y de pago, la ausencia de obligaciones futuras o continuadas del proveedor, el derecho de devolución del producto, los precios de reventa garantizados y las provisiones de cancelación o devolución.

- Indagar entre el personal de ventas y marketing de la entidad o ente el asesor jurídico interno sobre ventas o envíos realizados en una fecha cercana a la finalización del periodo y sobre su conocimiento de cualquier término o condición inusual asociados a dichas transacciones.
- Estar presente en una o más ubicaciones al cierre del periodo para observar las mercancías que se están enviando o preparando para ser enviadas (o las devoluciones pendientes de procesar) y aplicar otros procedimientos de verificación del corte de ventas y existencias.
- En situaciones en las que las transacciones generadoras de ingresos se inicien, procesen y registren electrónicamente, verificar los controles para determinar si proporcionan la seguridad de que las transacciones generadoras de ingresos registradas han ocurrido y se han registrado adecuadamente.
- Examinar los archivos de correspondencia de clientes en la entidad para detectar términos o condiciones inusuales que planteen preguntas sobre la idoneidad de los ingresos reconocidos.
- Análisis de los motivos de las devoluciones de productos recibidas poco después del cierre del ejercicio (por ejemplo, producto no pedido, la entidad envió más unidades de las solicitadas).
- Determinar si las transacciones de ingresos se registran de conformidad con el marco de información financiera aplicable y las políticas contables de la entidad. Por ejemplo, las mercancías enviadas no se registran como ventas a menos que haya una transferencia de título legal de acuerdo con los términos del envío, especialmente en circunstancias en las que la entidad utiliza un transportista o un almacén o centro de distribución de terceros.

*Cantidades de inventario*

- Examinar los registros de existencias de la entidad para identificar las ubicaciones o las partidas que requieren atención específica durante el recuento físico de las existencias, o después de este.
- Observar el conteo de inventario en determinadas ubicaciones sin previo aviso o realizar recuentos de existencias en todas las ubicaciones en la misma fecha.
- Realizar recuentos de existencias en la fecha de cierre del periodo de información o en una fecha cercana a esta, para minimizar el riesgo de manipulación inadecuada durante el periodo comprendido entre el recuento de existencias y el cierre del periodo.
- Aplicar procedimientos adicionales durante la observación del recuento; por ejemplo, examinar de forma más rigurosa el contenido de artículos embalados, la forma en que se almacenan (por ejemplo, espacios vacíos) o etiquetan las mercancías, y la calidad (es decir, pureza, grado o concentración) de las sustancias líquidas, como perfumes o productos químicos. Recurrir a los servicios de un experto puede ser útil a este respecto.
- Comparar las cantidades del periodo actual con las de periodos anteriores por clase o categoría de existencias, ubicación u otros criterios, o comparación de las cantidades del recuento con los registros permanentes.
- Utilizar herramientas y técnicas automatizadas para probar más a fondo la compilación de los recuentos del inventario físico; por ejemplo, ordenar por número de etiqueta para probar los controles de etiquetas o por número de serie del artículo para probar la posibilidad de omisión o duplicación de artículos.

- Verificar la calibración precisa de las herramientas que se utilizan para registrar, medir o pesar la cantidad de artículos del inventario, por ejemplo, básculas, dispositivos de medición o dispositivos de escaneo.
- Utilizar un experto para confirmar la naturaleza de las cantidades de inventario de productos especializados: por ejemplo, el peso de las piedras preciosas puede determinarse, pero un experto puede ayudar a determinar el corte, el color y la claridad de las piedras preciosas.

*Estimaciones de la administración*

- Recurrir a un experto para que realice una estimación independiente a fin de compararla con la estimación de la administración.
- Ampliar las indagaciones a personas ajenas a la administración y al departamento de contabilidad para corroborar la capacidad y determinación de la administración de llevar a cabo los planes oportunos
  para realizar la estimación.

**Respuestas específicas-Incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos**

Situaciones distintas impondrán necesariamente respuestas distintas. Por lo general, la respuesta de auditoría a un riesgo evaluado de incorrección material debido a fraude relacionado con una apropiación indebida de activos se dirigirá a determinados saldos contables y tipos de transacciones. Aunque algunas de las respuestas de auditoría señaladas en las dos categorías precedentes pueden ser aplicables a dichas circunstancias, el alcance del trabajo tiene que vincularse a la información concreta sobre el riesgo de apropiación indebida que se haya identificado.

Los siguientes son ejemplos de respuestas a la evaluación por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a una apropiación indebida de activos:

- Recuento de efectivo o de valores al cierre del ejercicio, o en una fecha cercana a este.
- Confirmar directamente con los clientes el movimiento de la cuenta (incluidas las notas de abono y las devoluciones de ventas, así como las fechas en que se realizaron los pagos) relativo al periodo que se está auditando.
- Analizar los cobros relativos a cuentas canceladas contablemente.
- Analizar las faltas de existencias por ubicación o tipo de producto.
- Comparar las ratios clave de existencias con la media del sector.
- Revisar la documentación de soporte de las reducciones en los registros de inventario permanente.
- Realizar un cotejo informático de la lista de proveedores con una lista de empleados para identificar coincidencias de direcciones y números de teléfono.
- Realizar un análisis informático de registros de nóminas para identificar duplicidades de direcciones, de números de identidad o de identificación fiscal de empleados o cuentas bancarias.
- Revisar los expedientes de personal en busca de aquellos que contengan poca o ninguna evidencia de actividad; por ejemplo, ausencia de evaluaciones de desempeño.
- Analizar los descuentos y devoluciones de ventas en busca de patrones o tendencias inusuales.
- Confirmar los términos específicos de los contratos con terceros.
- Obtener evidencia de que los contratos se llevan a cabo de conformidad con sus términos.
- Revisar la adecuación de gastos importantes e inusuales.

- Revisar la autorización y el valor en libros de préstamos a miembros de la alta administración y a partes vinculadas a ellos.
- Revisar el nivel y adecuación de los informes de gastos presentados por la alta administración.

# Anexo 3

(Ref.: Apartado A29)

## Ejemplos de circunstancias que pueden ser indicativas de fraude o indicio de fraude

A continuación, se exponen ejemplos de circunstancias que pueden indicar que los estados financieros puedan contener una incorrección material debido a fraude.

Las discrepancias en los registros contables incluyen:

- Transacciones que no se han registrado íntegra u oportunamente, o que se han registrado incorrectamente en lo referente a la cantidad o importe, periodo contable, clasificación o política de la entidad.
- Saldos o transacciones sin justificación documental o autorización.
- Ajustes de última hora que afectan significativamente a los resultados (por ejemplo, ajustes de inventarios).

Evidencia contradictoria o falta de evidencia, que incluye:

- Ausencia de documentos.
- Faltan aprobaciones o firmas de autorización.
- Discrepancias en la firma o escritura a mano y firmas electrónicas no válidas.
- Documentos que parecen haber sido alterados.
- Disponibilidad únicamente de fotocopias y documentos transmitidos electrónicamente en los casos en que cabe esperar que existan documentos originales.
- Partidas de conciliación significativas no explicadas.
- Cambios inusuales en el balance de situación, o cambios en las tendencias o en ratios o relaciones importantes de los estados financieros; por ejemplo, crecimiento más rápido de las cuentas a cobrar que el de los ingresos.
- Respuestas incongruentes, vagas o poco verosímiles de la administración o de los empleados en las indagaciones o los procedimientos analíticos realizados.
- Discrepancias inusuales entre los registros de la entidad y las respuestas de confirmación.
- Número elevado de abonos y otros ajustes realizados en los registros de las cuentas a cobrar.
- Libros auxiliares que no se concilian con las cuentas de control.
- Diferencias sin justificar o inadecuadamente justificadas entre el libro auxiliar de cuentas a cobrar y la cuenta de control, o entre los estados de cuenta de los clientes y el libro auxiliar de cuentas a cobrar.
- Fluctuaciones inexplicables en los saldos de las cuentas de existencias, variaciones de inventario y tasas de rotación.
- Desaparición de existencias o de activos físicos de magnitud significativa.
- Evidencia electrónica no disponible o pérdida de esta, cuando resulte incongruente con las prácticas o políticas de conservación de registros de la entidad.

- Menos respuestas a las confirmaciones de lo previsto o un mayor número de respuestas de lo previsto.
- Imposibilidad de presentar evidencia de las actividades de desarrollo de sistemas clave y de prueba e implementación de cambios en los programas en relación con los cambios y desarrollos de sistemas del año en curso.
- Información sobre proyecciones excesivamente optimistas obtenida al escuchar las llamadas de resultados con analistas o al leer los informes de investigación elaborados por analistas, que contradice la información presentada en las previsiones internas de la entidad utilizadas para fines presupuestarios.

Relaciones problemáticas o inusuales entre el auditor y la administración, entre las que cabe citar:

- Denegación de acceso a los registros, a las instalaciones, a determinados empleados, clientes, proveedores u otras personas de las que podría obtenerse evidencia de auditoría.
- Denegación de acceso a personal de operaciones e instalaciones de TI clave, incluido el personal de seguridad, operaciones y desarrollo de sistemas.
- Presiones indebidas de plazos impuestas por la administración para resolver cuestiones complejas o controvertidas.
- Quejas de la administración sobre el modo en que se realiza la auditoría o intimidación por parte de la administración a los miembros del equipo del encargo, especialmente en relación con la evaluación crítica por el auditor de la evidencia de auditoría o en la resolución de posibles desacuerdos con la administración.
- Retrasos inusuales de la entidad para facilitar la información solicitada.
- Falta de disposición para facilitar al auditor el acceso a los archivos electrónicos clave para realizar pruebas sobre ellos mediante el uso de herramientas y técnicas automatizadas.
- La falta de voluntad para permitir una discusión entre el auditor y el experto externo de la administración (por ejemplo, un experto en derecho tributario).
- Falta de disposición de la administración para permitir que el auditor se reúna en privado con los responsables del gobierno de la entidad.
- Falta de disposición para corregir una incorrección material en los estados financieros o en otra información incluida en el informe anual de la entidad.
- Falta de disposición para añadir o revisar información revelada en los estados financieros a fin de hacerlos más completos y comprensibles.
- Falta de disposición para tratar las deficiencias identificadas en el control interno oportunamente.
- Falta de disposición para permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación.
- Falta de disposición para proporcionar una manifestación escrita solicitada.

Otros, incluyendo

- Uso extensivo de cuentas de suspenso.
- Políticas contables que parecen estar en desacuerdo con lo normal en el sector.
- Cambios frecuentes en las estimaciones contables que no parecen derivarse de cambios de circunstancias.
- Tolerancia ante el incumplimiento del código de conducta de la entidad.

- Discrepancia entre ingresos y estilo de vida.
- Comportamiento inusual, irracional o inconsistente.
- Denuncias de fraude por medio de correos electrónicos anónimos, cartas, llamadas telefónicas, denuncias o quejas que puedan llegar al conocimiento del auditor.
- Evidencia de acceso de los empleados a sistemas y registros incongruentes con el acceso que necesitan para desempeñar sus tareas autorizadas.
- Desactivación de controles o registros de auditoría.

# Anexo 4

(Ref.: Apartados A100, A104 y A143)

## Consideraciones adicionales que pueden informar al auditor al seleccionar asientos de diario y otros ajustes para las pruebas

Las siguientes consideraciones son relevantes a la hora de seleccionar asientos de diario y otros ajustes para las pruebas:

- Entendimiento del sistema de información y comunicación de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros[93] (véase también el apartado 35 de esta NIA) – la obtención de este entendimiento requerido proporciona al auditor conocimiento sobre:
    - Las políticas y procedimientos de la entidad respecto de (incluidas las personas dentro de la entidad responsables de) cómo se inician las transacciones, se registran, se procesan, se corrigen según sea necesario, se incorporan al libro mayor y se informan en los estados financieros.
    - Los tipos de asientos contables (ya sean estándar o no estándar) incorporados en el libro mayor y, a su vez, reportados en los estados financieros, incluyendo otros ajustes realizados directamente en los estados financieros.
    - El proceso de registro o realización de los asientos contables y otros ajustes (ya sea automatizado o manual), así como la documentación de soporte requerida, con base en las políticas y procedimientos de la entidad.
    - El proceso de cierre de los estados financieros de la entidad.
- Conocer los controles de la entidad diseñados para prevenir o detectar fraudes en asientos de diario[94] (véase también el apartado 36 de esta NIA): para muchas entidades, el procesamiento rutinario de transacciones implica una combinación de controles manuales y automatizados. De manera similar, el procesamiento de asientos contables y otros ajustes puede implicar controles tanto manuales como automatizados en uno o varios sistemas de TI. En el caso de que se utilicen TI en el proceso de información financiera, es posible que los asientos en el libro diario y otros ajustes solo existan en formato electrónico.
    - Los tipos de controles diseñados para prevenir o detectar fraudes en asientos de diario pueden incluir autorizaciones y aprobaciones, conciliaciones, verificaciones (tal como verificaciones de edición y validación o cálculos automatizados), segregación de funciones y controles físicos o lógicos.
    - El requerimiento del apartado 36 cubre los controles sobre los asientos de diario que abordan un riesgo de incorrección material debido a fraude a nivel aseveración, y que podrían ser susceptibles a intervención o manipulación no autorizada o inapropiada. Estos controles incluyen:
        - Controles sobre asientos de diario no estándar: cuando los asientos de diario son automáticos o manuales y se utilizan para registrar transacciones o ajustes inusuales y no recurrentes.

[93] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 25.
[94] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26.

- Controles sobre asientos de diario estándar: cuando los asientos de diario son automáticos o manuales y son susceptibles a intervenciones o manipulaciones no autorizadas o inapropiadas.

- La eficacia de los controles que se han implementado sobre los asientos en el libro diario y otros ajustes: controles eficaces sobre la preparación y anotación de asientos en el libro diario, así como sobre otros ajustes pueden reducir el alcance de las pruebas sustantivas necesarias, siempre y cuando el auditor haya realizado pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.
- La identificación y evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales debidos a fraude (la evaluación de la información obtenida de los procedimientos de evaluación de riesgos y actividades relacionadas, incluida la consideración de la información obtenida de otras fuentes) podría indicar la presencia de factores de riesgo de fraude. Estos factores de riesgo de fraude, en particular hechos o condiciones que indican incentivos y presiones para que la administración eluda los controles, oportunidades para que la administración eluda los controles y actitudes o racionalizaciones que permiten a la administración justificar la elusión de los controles, pueden ayudar al auditor a identificar clases específicas de asientos contables y otros ajustes para las pruebas. Estos pueden incluir asientos contables y otros ajustes susceptibles de intervención o manipulación no autorizada o inapropiada resultante de:
    - Presiones o incentivos para cumplir o superar las medidas de rendimiento utilizadas, tanto interna como externamente (por ejemplo, asientos contables auto reversados realizados al cierre del ejercicio).
    - Presiones o incentivos para minimizar o evitar impuestos (por ejemplo, asientos contables inapropiados para registrar ingresos o gastos prematuros o retrasados).
    - Presiones para cumplir con el pago de deudas u otros requisitos de convenios de deuda (por ejemplo, compensar de manera inapropiada activos y pasivos en el balance general haciendo ajustes directamente a los estados financieros para lograr un convenio de deuda en la relación deuda-capital de la entidad, incluso cuando no se cumplen las condiciones para un derecho de compensación).
    - Oportunidades que surgen de la segregación inapropiada de funciones para que cualquier individuo en la entidad oculte o cometa fraude en el curso normal de sus funciones (por ejemplo, asientos contables y otros ajustes relacionados con transacciones que afectan activos, donde el individuo es responsable de: (a) la custodia de los activos, o (b) la autorización o aprobación de las transacciones relacionadas que afectan esos activos, y (c) el registro o informe de las transacciones relacionadas).
    - Oportunidades que surgen de deficiencias en el control interno (por ejemplo, asientos contables y otros ajustes relacionados con pagos de compras a proveedores no autorizados o realizados por empleados despedidos o transferidos).
    - Oportunidades que surgen del acceso privilegiado otorgado a personas involucradas en el proceso de cierre de estados financieros (por ejemplo, asientos de diario y otros ajustes realizados por personas con acceso administrativo o de usuarios poderosos).
    - Oportunidades que surgen de cálculos basados en herramientas informáticas de usuario final que respaldan estimaciones contables susceptibles de incorrecciones debidas a sesgos de administración o fraude (por ejemplo, asientos contables y otros ajustes basados en cálculos de deterioro del fondo de comercio y otros activos intangibles utilizando software de hojas de cálculo).

- Características de los asientos contables fraudulentos y otros ajustes: los asientos contables inapropiados u otros ajustes a menudo tienen características de identificación únicas. Estas características pueden incluir asientos:
    - Realizados en cuentas no relacionadas, inusuales o poco utilizadas.
    - Realizados por personas que normalmente no realizan asientos contables.
    - Registrados al final del periodo o como asientos posteriores al cierre con poca o ninguna explicación o descripción.
    - Realizados antes o durante la preparación de los estados financieros que no tienen números de cuenta.
    - Que contienen números redondos o con cifras finales consistentes.

    El auditor puede utilizar información reciente, tal como datos sobre fraudes perpetrados o informes sobre tendencias en fraude laboral, para informarse sobre las características de los asientos contables fraudulentos.
- La naturaleza y complejidad de las cuentas: pueden realizarse asientos en el libro diario o ajustes indebidos a cuentas que:
    - Contienen transacciones complejas o inusuales.
    - Contienen estimaciones significativas y ajustes al final del periodo.
    - Han sido propensos a incorrecciones en el pasado.
    - No se han conciliado oportunamente o contienen diferencias no conciliadas.
    - Contienen transacciones intercompañías o transacciones con partes relacionadas.
    - Están asociadas con un riesgo identificado de incorrección material debido a fraude.
- Asientos de diario y otros ajustes procesados fuera del curso normal de los negocios: los asientos en el libro diario que no son estándar pueden no estar sujetos al mismo grado de control naturaleza los asientos que se utilizan de forma recurrente para registrar mensualmente transacciones tales como ventas, compras y desembolsos de efectivo.

## Anexo 5

(Ref.: Apartado A18)

## Otras NIA que abordan temas específicos que hacen referencia al fraude o al indicio de fraude

En este Anexo se identifican otras NIA con requerimientos específicos que se refieren al fraude o indicio de fraude. La lista no incluye otras NIA con requerimientos que hacen referencia a fraude o error (por ejemplo, la NIA 210,[95] la NIA 315 (Revisada 2019), la NIA 700 (Revisada)). Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otro material explicativo en las NIA.

- NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios, apartado 19.*
- NIA 505, *Confirmaciones externas*, apartados 8(b) y 11.
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la información a revelar relacionada, apartado 32.*
- NIA 550, Partes vinculadas, apartados 22(e) y 23(a)(i).
- NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes),* apartados 38(d), 44A, 45(h), 55, 57(d) y 59(g)(i).
- NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros,* apartado 40(a).

[95] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.*

# MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA Y EN CONSECUENCIA QUE SURGEN DE LA NIA 240 (REVISADA)

**Nota:** Las siguientes son modificaciones conforme a otras Normas Internacionales del IAASB como resultado de la aprobación de la NIA 240 (Revisada). Estas modificaciones entrarán en vigor al mismo tiempo que la NIA 240 (Revisada) y se muestran con control de cambios con las últimas versiones de las Normas Internacionales del IAASB que se modifican. Los números de los pies de página dentro de las modificaciones no coinciden con las Normas Internacionales del IAASB que se modifican, y se debe hacer referencia a esas Normas Internacionales del IAASB.

## NIA 200, OBJETIVOS GLOBALES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE Y REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CONFORMIDAD CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

### Introducción

**La auditoría de estados financieros**

…

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. Estas responsabilidades pueden establecerse en las NIA o en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.[96]

…

### Aplicación y otro material explicativo

…

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

…

A24. El auditor puede aceptar que los registros y documentos son auténticos, salvo que tenga motivos para creer lo contrario. No obstante, se requiere que el auditor considere la confiabilidad de la información para ser utilizada como evidencia de auditoría.[97] 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 modificaciones o los procedimientos de auditoría adicionales necesarios para resolver la cuestión.[98]

…

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

…

[96] Véase, por ejemplo, la NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad* y la NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 44–64–67.

[97] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartados 7-9.

[98] NIA 240 (Revisada), apartado 44–22; NIA 500, apartado 11; NIA 550, *Confirmaciones externas*, apartados 10-11 y 16.

*Limitaciones inherentes a la auditoría*

…

Otras cuestiones que afectan a las limitaciones inherentes a la auditoría

A56. 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. Estas afirmaciones o materias objeto de análisis incluyen:

- El fraude, especialmente el fraude en el que participa la alta dirección o cuando existe colusión. Véase la NIA 240 (Revisada) para más detalles.

…

## NIA 220 (REVISADA), GESTIÓN DE LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

…

### Guía de aplicación y otro material explicativo

…

**Responsabilidades del liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad en las auditorías**
(Ref.: Apartados 13-15)

…

*Escepticismo profesional* (Ref.: Apartado 7)

…

A37. Las posibles acciones que el equipo del encargo puede tomar para mitigar los impedimentos para el ejercicio del escepticismo profesional en el encargo, incluyen:

…

- Modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección, supervisión o revisión mediante la participación de miembros del equipo del encargo con más experiencia, más supervisión presencial con mayor frecuencia o revisiones más profundas de ciertos papeles de trabajo para:
  - Áreas de la auditoría complejas o subjetivas;
  - Áreas que presentan riesgos para lograr la calidad en el encargo de auditoría;
  - Áreas en las que puede haber un mayor riesgo de incorrección material, incluido un riesgo de incorrección material debido a fraude ~~con un riesgo de fraude~~; y
  - Incumplimiento identificado o indicio de incumplimiento de leyes o regulaciones.

…

**Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría** (Ref.: Apartados 22-24)

…

A55. La información obtenida durante la aceptación y continuidad también puede ser relevante al cumplir con los requerimientos de otras NIA, así como con esta NIA, por ejemplo, con respecto a:

…

- Identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debido a fraude o error, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240 (Revisada);[99]

…

## NIA 230, DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA

…

### Guía de aplicación y otro material explicativo

…

**Anexo**
(Ref.: Apartado 1)

En este anexo se identifican los apartados de otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

…

- NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados ~~45–48~~68.

…

## NIA 250 (REVISADA), CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

…

### Guía de aplicación y otro material explicativo

…

**Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento**

*Indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias* (Ref.: Apartado 19)

A17. El auditor puede tomar conocimiento de la información relativa a un caso de incumplimiento de las leyes y reglamentaciones que no sea el resultado de realizar los procedimientos en los párrafos 13-17 (por ejemplo, cuando un ~~denunciante~~ informante alerta al auditor de un incumplimiento).

…

## NIA 260 (REVISADA), COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD

…

[99] NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoria de estados financieros con respecto al fraude*.

## Anexo 1

(Ref.: Apartado 3)

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

En este anexo se identifican los apartados de la NIGC 1 y de otras NIA que establecen requerimientos de comunicar asuntos específicos con los responsables del gobierno de la entidad. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otro material explicativo de las NIA.

…

- NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados ~~22, 39(c)(i)~~25, 32(c), 55(a), 59(c)(i) y ~~41–43~~ 64–66.

…

## NIA 265, COMUNICACIÓN DE LAS DEFICIENCIAS EN EL CONTROL INTERNO A LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO Y A LA DIRECCIÓN DE LA ENTIDAD

…

## Guía de aplicación y otro material explicativo

…

**Deficiencias significativas en el control interno** (Ref.: Apartados 6(b), 8)

…

A6. A la hora de determinar si una deficiencia o un conjunto de deficiencias en el control interno constituye una deficiencia significativa, el auditor puede tener en cuenta cuestiones como las siguientes:

...

- La importancia de los controles en relación con el proceso de información financiera; por ejemplo:

  …

  - Controles sobre la prevención ~~y~~ o detección del fraude.

…

**Comunicación de deficiencias en el control interno**

…

*Comunicación a la dirección de deficiencias en el control interno* (Ref.: Apartado 10)

…

Comunicación a la dirección de deficiencias significativas en el control interno (Ref.: Apartado 10(a))

…

A21. La NIA 250 (Revisada) establece requerimientos y proporciona guías sobre el modo de informar respecto de los incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias identificados o

de indicios de su incumplimiento, incluido en el caso de que los propios responsables del gobierno de la entidad estén implicados en dicho incumplimiento.[100] La NIA 240 (Revisada) establece requerimientos y proporciona guías sobre la comunicación a los responsables del gobierno de la entidad cuando el auditor ha identificado un fraude o indicios de fraude que impliquen a la dirección.[101]

…

## NIA 300, PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

…

### Guía de aplicación y otro material explicativo

…

**Participación de miembros clave del equipo del encargo** (Ref.: Apartado 5)

A5. La participación del socio del encargo y de otros miembros clave del equipo del encargo en la planificación de la auditoría permite utilizar su experiencia y conocimientos y, por tanto, mejora la eficacia y eficiencia del proceso de planificación.[102]

…

## NIA 315 (REVISADA 2019), IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DEL RIESGO DE INCORRECCIÓN MATERIAL

### Introducción

…

**Conceptos clave en esta NIA**

…

6. Los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor incluye tanto los originados por error como los originados por fraude. Aunque amos se abordan en esta NIA, la importancia del fraude es tal que la NIA 240 (Revisada)[103] incluye requerimientos y guías adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información con el fin de identificar los riesgos de incorrección material debido a fraude.

…

### Definiciones

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

…

[100] NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros,* apartados 23-29.

[101] NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 42~~6~~5.

[102] La NIA 315 (Revisada 2019), apartados 17 y 18, establece los requerimientos y proporciona guías sobre la discusión del equipo del encargo sobre la exposición a incorrecciones materiales de los estados financieros de la entidad. La NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado ~~16~~29, proporciona guías sobre el énfasis puesto durante esta discusión en la exposición de los estados financieros de la entidad a una incorrección material debido a fraude.

[103] NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*.

(f) Factores de riesgo inherente – Características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad a incorrecciones debido a fraude o error, de una afirmación sobre una clase de transacciones, saldo contable o información a revelar, antes de considerar los controles. Esos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos, e incluye la complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad a incorrección debido a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo[104] en la medida que afecten el riesgo inherente. (Ref.: Apartados A7–A8)

…

(l) Riesgo significativo – Un riesgo de incorrección material identificado: (Ref.: Apartad A10)

…

(ii) Eso debe tratarse como un riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otras NIA.[105]

…

## Requerimientos

…

**Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (Ref.: Apartados A184–A185)**

…

Evaluar la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración de riesgos

35. El auditor evaluará si la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración de riesgos proporciona un fundamento adecuado para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material, ya sea debido a fraude o error. Si no, el auditor llevará a cabo procedimientos de valoración de riesgos adicionales hasta obtener evidencia de auditoría que proporciones ese fundamento. Al identificar y valorar los riesgos de incorrección materia, el auditor tomará en cuanta toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración de riesgos, ya sea corroborativa o contradictoria para las afirmaciones hechas por la dirección. (Ref.: Apartados A230–A232)

…

## Guía de aplicación y otro material explicativo

…

**Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas** (Ref.: Apartados 13-18)

A11. Los riesgos de incorrección material que deben ser identificados o valorados incluyen, tanto los que se deben a fraude como los debidos a error, y ambos se tratan en la presente NIA. Sin embargo, la importancia del fraude es tal que en la NIA 240 (Revisada) se incluyen requerimientos y guías adicionales en relación con los procedimientos de valoración de riesgo y actividades relacionadas para obtener información que se utiliza para identificar y valorar los riesgos de incorrección material debido a fraude.[106] Además, las siguientes NIA proporcionan requerimientos y orientación adicionales para identificar y valorar los riesgos de incorrección material con respecto a cuestiones o circunstancias específicas:

---

[104] NIA 240 (Revisada), apartados ~~A21–A27~~A24–A26.

[105] NIA 240 (Revisada), apartado ~~27~~39(b) y NIA 550, *Partes relacionadas*, apartado 18.

[106] NIA 240 (Revisada)– ~~12, 27~~26– 41.

…

*Discusiones con el equipo del encargo* (Ref.: Apartados 17-18)

Por qué se requiere que el equipo del encargo discuta la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a las incorrecciones materiales

A42. Las discusiones entre el equipo del encargo sobre la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales.

…

La NIA 240 (Revisada) requiere que la discusión del equipo del encargo ponga un énfasis especial en cómo los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrección material debido a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude.[107]

…

**Obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad** (Ref.: Apartados 19–27)

…

*Por qué se requiere un entendimiento de la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable* (Ref.: Apartados 19–20)

A50. El entendimiento del auditor de la entidad y de su entorno y del marco de información financiera aplicable, ayuda al auditor a conocer los hechos y condiciones que son relevantes para la entidad y para identificar cómo los factores de riesgo inherente afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrecciones en la preparación de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable y el grado en que lo hacen. Esa información establece un marco de referencia dentro del cual el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material. Este marco de referencia también ayuda al auditor en la planificación de la auditoría y a ejercer el juicio profesional y el escepticismo profesional a lo largo de la auditoría, por ejemplo, cuando:

- Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) u otras normas relevantes (por ejemplo, relacionadas con los riesgos de incorrección material, debido a fraude de conformidad con la NIA 240 (Revisada) o al identificar o valorar los riesgos relacionados con las estimaciones contables de conformidad con la NIA 540 (Revisada));

…

*La entidad y su entorno* (Ref.: Apartado 19(a))

…

Medidas utilizadas por la dirección para evaluar el resultado financiero de la entidad (Ref.: Apartado 19(a)(iii))

Por qué el auditor conoce las mediciones utilizadas por la dirección

A74. El conocimiento de las mediciones de la entidad ayuda al auditor a considerar si esas mediciones, ya sean utilizadas externa o internamente, crean presiones sobre la entidad para lograr los objetivos

[107] NIA 240 (Revisada), apartado ~~16~~29.

de resultados. Estas presiones pueden motivar a la dirección a tomar acciones que aumenten la susceptibilidad a incorrecciones debido al sesgo de la dirección o al fraude (por ejemplo, para mejorar el resultado del negocio o intencionalmente incluir incorrecciones en los estados financieros) (véase la NIA 240 (Revisada) para requerimientos y orientación en relación con los riesgos de incorrección material debido a fraude).

…

*El marco de información financiera* aplicable (Ref.: Apartado 19(b))

…

Cómo los factores de riesgo inherentes afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a la incorrección (Ref.: Apartado 19(c))

…

El efecto de los factores de riesgo inherentes en una clase de transacciones, saldo contable o información a revelar

…

A89. Eventos o condiciones que pueden afectar la susceptibilidad a incorrección debido al sesgo de la dirección también pueden afectar la susceptibilidad a incorrección debido a otros factores de riesgo de fraude. Por consiguiente, esta puede ser información relevante para su uso de conformidad con el apartado ~~24~~38 de la NIA 240 (Revisada), que requiere que el auditor evalúe si la información obtenida de los otros procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas indica que uno o más factores de riesgo de fraude están presentes.

…

Obtener un entendimiento del proceso de valoración de riesgos de la entidad (Ref.: Apartados 22-23)

Entender el proceso de valoración del riesgo de la entidad (Ref.: Apartado 22(a))

A109. Como se explica en el apartado A62, no todos los riesgos de negocio originan riesgos de incorrección material. Al conocer cómo la dirección y los responsables del gobierno de la entidad han identificado los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros, y decidido sobre las acciones para abordar esos riesgos, las cuestiones que el auditor puede considerar incluyen cómo la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad ha:

…

- Considerado el potencial de fraude al considerar los riesgos para lograr los objetivos de la entidad.[108]

…

Actividades de control (Ref.: Apartado 26)

…

Escalabilidad (Ref.: Apartado 26)

…

[108] NIA 240 (Revisada), apartado ~~19~~33(b)(i).

A157. Puede ser menos factible establecer la segregación de funciones en entidades menos complejas que tienen menos empleados. Sin embargo, en una entidad gestionada por el propietario, el propietario-gerente puede ejercer una supervisión más eficaz mediante la participación directa que en una entidad más grande, lo que puede compensar las oportunidades generalmente más limitadas de segregación de funciones. Aunque, como también se explica en la NIA 240 (Revisada), el dominio de la dirección por parte de un solo individuo puede ser una potencial deficiencia de control, ya que existe la oportunidad de que la dirección eluda los controles.[109]

Controles que abordan los riesgos de incorrección material en las afirmaciones (Ref.: Apartado 26(a))

Controles que abordan riesgos que se determina que son riesgos significativos (Ref.: Apartado 26(a)(i))

…

A159. La NIA 240 (Revisada)[110] requiere que el auditor conozca los controles relacionados con los riesgos valorados de incorrección material debido a fraude (que se tratan como riesgos significativos), y además explica que es importante que el auditor obtenga un conocimiento de los controles que la dirección ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar fraudes.

…

**Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material** (Ref.: Apartados 28–37)

…

*Riesgos de incorrección material en los estados financieros* (Ref.: Apartados 28(a) y 30)

…

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material a nivel de los estados financieros

A195. Los riesgos de desviación material a nivel de los estados financieros se refieren a los riegos que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y, potencialmente, afectan a varias afirmaciones. Los riesgos de esta naturaleza no son necesariamente riesgos que se puedan identificar con afirmaciones específicas sobre las clases de transacciones, saldos contables o información a revelar ~~(por ejemplo, el riesgo de que la dirección eluda los controles)~~. Más bien, representan circunstancias que pueden aumentar, de manera generalizada, los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. La evaluación del auditor de si los riesgos identificados se relacionan de manera generalizada con los estados financieros respalda la valoración del auditor de los riesgos de incorrección material en los estados financieros. En otros casos, una serie de afirmaciones también pueden identificarse como susceptibles al riesgo y, por lo tanto, pueden afectar la identificación del riesgo del auditor y la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

…

*Valoración de los riesgos de incorrección material a nivel aseveración*

…

Riesgos significativos (Ref.: Apartado 32)

…

[109] NIA 240 (Revisada), apartado ~~A28~~A112.

[110] NIA 240 (Revisada), apartados ~~28~~36, 39(b) y ~~A33~~A102.

Determinar riesgos significativos

…

A220. La determinación de cuáles de los riesgos valorados de incorrección material están cerca del extremo superior del espectro de riesgo inherente y, por lo tanto, son riesgos significativos, es una cuestión de juicio profesional, a menos que el riesgo sea de un tipo especificado como para ser tratado como un riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otra NIA. La NIA 240 (Revisada) proporciona requerimientos y guías adicionales sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debido a fraude.[111]

…

## Anexo 2

(Ref.: Apartados 12(f), 19(c), A7–A8, A85–A89)

## Entender los factores de riesgo inherente

Este anexo proporciona una explicación más detallada sobre los factores de riesgo inherentes, así como las cuestiones que el auditor puede considerar para conocer y aplicar los factores de riesgo inherentes al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

### Los factores de riesgo inherente

1. Los factores de riesgo inherente son características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de una afirmación sobre una clase de transacciones, saldo contable o información a revelar, a errores, debido a fraude o error y antes de la consideración de los controles. Esos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos, e incluye la complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad a incorrección debido a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude[112] en la medida que afecten el riesgo inherente. Al obtener el conocimiento de la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable y las políticas contables de la entidad, de conformidad con los apartados 19(a)-(b), el auditor también conocerá cómo los factores de riesgo inherente afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros.

2. Los factores de riesgo inherente relacionados con la preparación de la información requerida por el marco de información financiera aplicable (referidos en este apartado como “información requerida”) incluyen:

   …

   - *Susceptibilidad a la incorrección debido al sesgo de la dirección o a otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afecten el riesgo inherente:* la susceptibilidad al sesgo de la dirección resulta de condiciones que crean susceptibilidad a fallas intencionales o no intencionales por parte de la dirección para mantener neutralidad en la preparación de la información. El sesgo de la dirección a menudo se asocia con ciertas condiciones que tienen el potencial de dar lugar a que la dirección no mantenga la neutralidad al ejercer el juicio (indicadores de potencial sesgo de la dirección), lo que podría conducir a una incorrección material de la información, que sería fraudulenta si fuera intencional. Esos indicadores incluyen incentivos o presiones en la medida en que afecten el riesgo inherente (por ejemplo, como resultado de la motivación para lograr un resultado deseado, tal como un objetivo de

[111] NIA 240 (Revisada)– ~~26, 28~~39– 41.

[112] NIA 240 (Revisada), apartados ~~A21–A27~~A24–A26.

utilidades deseado o una razón financiera de capital) y la oportunidad, para no mantener la neutralidad. Los factores relevantes para la susceptibilidad a incorrecciones debidas a fraude, en forma de información financiera fraudulenta o apropiación indebida de activos como se describen en los apartados ~~A1~~A2 a ~~A5~~A6 de la NIA 240 (Revisada).

…

## Anexo 3

(Ref.: Apartados 12(m), 21–26, A90–A181)

## Entender el sistema de control interno de la entidad

…

**Componentes del sistema de control interno de la entidad**

*Entorno de control*

…

6. El entorno de control engloba los siguientes elementos:

   …

   *(b) Cuando los responsables del gobierno de la entidad están separados de la dirección, cómo los responsables del gobierno de la entidad muestran independencia de la dirección y ejercen supervisión sobre el sistema de control interno de la entidad.* Los responsables del gobierno de la entidad influyen en la conciencia de control de la entidad. Las consideraciones pueden incluir si hay suficientes personas independientes de la dirección y objetivas en sus evaluaciones y en la toma de decisiones; cómo los responsables del gobierno de la entidad identifican y aceptan las responsabilidades de supervisión y si los responsables del gobierno de la entidad mantienen la responsabilidad de supervisión del diseño, la implementación y la conducta de la dirección sobre el sistema de control interno de la entidad. La importancia de las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad se reconoce en códigos de conducta y otras disposiciones legales o reglamentarias, u guías creadas en beneficio de los responsables del gobierno de la entidad. Otras responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad incluyen la supervisión del diseño y el funcionamiento eficaz ~~de los procedimientos de denuncia~~ del programa de denuncia de la entidad (u otro programa para denunciar fraudes).

…

## Anexo 4

(Ref.: Apartados 14(a), 24(a)(ii), A25–A28, A118)

## Consideraciones para entender la función de auditoría interna de la entidad

Este anexo proporciona consideraciones adicionales relativas a conocer la función de auditoría interna de la entidad, cuando existe esa función.

…

**Indagaciones ante la función de auditoría interna**

…

5. Adicionalmente, de conformidad con la NIA 240 (Revisada),[113] si la función de auditoría interna proporciona al auditor información relativa a algún fraude o indicio de fraude ~~o denuncia de fraude~~, incluidas las denuncias de fraude, el auditor lo tendrá en cuenta en su identificación del riesgo de incorrección material debido a fraude.

…

## NIA 330, RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS VALORADOS

…

### Guía de aplicación y otro material explicativo

…

**Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones**

*La naturaleza, oportunidad de realización y el alcance de los procedimientos de auditoría adicionales* (Ref.: Apartado 6)

…

Momento de realización

A11. El auditor puede realizar pruebas de controles o procedimientos sustantivos en una fecha intermedia o al cierre del periodo. Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, mayor será la probabilidad de que el auditor decida que es más eficaz aplicar procedimientos sustantivos más cercanos al cierre del periodo, o en la fecha de dicho cierre, en lugar de en una fecha anterior, o aplicar procedimientos de auditoría sin previo aviso o en momentos imprevistos (por ejemplo, realizando procedimientos de auditoría en ubicaciones seleccionadas sin previo aviso). Esto es especialmente relevante cuando se trata de considerar la respuesta a los riesgos de incorrección material debido a fraude. Por ejemplo, el auditor puede concluir que, cuando se han identificado riesgos de incorrección intencionada o de manipulación, no son eficaces los procedimientos de auditoría que hacen extensivas al cierre del periodo las conclusiones de auditoría obtenidas en una fecha intermedia.

…

**Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría (Ref.: Apartados 25-27)**

A62. La auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el oportunidad de realización o el alcance de otros procedimientos de auditoría planificados. Puede llegar a conocimiento del auditor información que difiera significativamente de la información en la cual se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo:

…

En estas circunstancias, puede resultar necesario que el auditor evalúe de nuevo los procedimientos de auditoría planificados sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados de incorrección material, ya sea debido a fraude o error, y el efecto sobre las clases significativas de

[113] NIA 240 (Revisada), apartado ~~19~~34(b).

transacciones, saldos contables o información a revelar, así como para sus las afirmaciones relevantes. La NIA 315 (Revisada 2019) contiene guías adicionales sobre la revisión de la valoración del riesgo del auditor.[114]

…

## NIA 450, EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA

…

### Requerimientos

…

**Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza**

5A. Si el auditor identifica una incorrección, evaluará si esa incorrección es indicativa de fraude. (Ref.: Apartado A6A)

…

### Guía de aplicación y otro material explicativo

**Definición de incorrección** (Ref.: Apartados 4(a))

A1. Las incorrecciones pueden ser el resultado de:

…

La NIA 240 (Revisada) proporciona ejemplos de incorrecciones debidas a fraude.[115]

…

**Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza** (Ref.: Apartados 5A–7)

A6A. La naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias de su ocurrencia pueden indicar que las incorrecciones pueden ser resultado de fraude. En esos casos, el auditor también realiza los procedimientos requeridos por la NIA 240 (Revisada),[116] reconociendo que es poco probable que un caso de fraude sea un suceso aislado.

…

**Evaluación del efecto de incorrecciones no corregidas** (Ref.: Apartados 10-11)

…

A22. La NIA 240 (Revisada)[117] explica la forma en que se deben considerar las implicaciones de una incorrección que sea, o pueda ser, resultado de fraude, en relación con otros aspectos de la auditoría, incluso si la magnitud de la incorrección no es material en relación con los estados financieros. Según las circunstancias, las incorrecciones en la información revelada también podrían ser indicativas de fraude y, por ejemplo, pueden deberse a:

- Revelaciones engañosas que resultan de sesgos en el juicio de la dirección; o

[114] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37.
[115] NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados ~~A1–A7~~ A2-A6.
[116] NIA 240 (Revisada), apartados 55-58.
[117] NIA 240 (Revisada), apartado ~~36~~57.

- Muchas revelaciones duplicadas o poco informativas que pretenden obscurecer el conocimiento apropiado de las cuestiones en los estados financieros.

Cuando se evalúan las implicaciones de las incorrecciones en las clases de transacciones, saldos de las cuentas y de las revelaciones, el auditor ejercita el escepticismo profesional de conformidad con la NIA 200.[118]

…

## NIA 500, EVIDENCIA DE AUDITORÍA

…

### Guía de aplicación y otro material explicativo

…

**Información que se utilizará como evidencia de auditoría**

*Relevancia y fiabilidad* (Ref.: Apartado 7)

…

Fiabilidad

…

A37. La NIA 240 (Revisada) trata de las circunstancias en las que el auditor tiene motivos para pensar que un documento puede no ser auténtico, o puede haber sido modificado sin que dicha modificación le haya sido comunicada.[119]

…

## NIA 505, CONFIRMACIONES EXTERNAS

### Introducción

…

**Procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría**

…

3. Otras NIA reconocen la importancia de las confirmaciones externas como evidencia de auditoría; por ejemplo:

   …

   - La NIA 240 (Revisada) indica que el auditor puede diseñar ~~solicitudes~~ procedimientos de confirmación externas para obtener evidencia de auditoría ~~información corroborativa adicional~~ como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debidos a fraude en las afirmaciones.[120]

…

[118] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 15.
[119] NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado ~~14~~22.
[120] NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados ~~A38~~A129-A135.

## Requerimientos

…

**Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación**

8. Si la dirección se niega a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación, este:

   (a) Indagará sobre los motivos de la dirección para ello, y buscará evidencia de auditoría sobre la validez y razonabilidad de tales motivos; (Ref.: Apartado A8)

   (b) Evaluará las implicaciones de la negativa de la dirección sobre la valoración por el auditor de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluidos los riesgos de incorrección material debido a fraude, y sobre la naturaleza, la oportunidad de realización y el alcance de otros procedimientos de auditoría; y (Ref.: Apartado A9)

   (c) Aplicará procedimientos de auditoría alternativos diseñados con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable. (Ref.: Apartado A10)

…

**Resultados de los procedimientos de confirmación externa**

*Fiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmación*

…

11. Si el auditor determina que una respuesta a una solicitud de confirmación no es fiable, evaluará las implicaciones de esta circunstancia sobre la valoración de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido el riesgo de incorrecciones materiales debidas a fraude, y sobre la naturaleza, la oportunidad de realización y el alcance de otros procedimientos de auditoría relacionados. (Ref.: Apartado A17)

…

## Guía de aplicación y otro material explicativo

**Procedimientos de confirmación externa**

…

*Diseño de las solicitudes de confirmación* (Ref.: Apartado 7(c))

…

A4. Los factores a considerar cuando se diseñan solicitudes de confirmación incluyen:

- Las afirmaciones de las que se trata.
- Riesgos específicos identificados de incorrección material, incluidos los riesgos de incorrección material debido a ~~riesgos de~~ fraude.

…

**Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación**

…

*Implicaciones sobre la valoración del riesgo de incorrección material* (Ref.: Apartado 8(b))

A9. El auditor puede concluir de la evaluación del apartado 8(b) que sería adecuado revisar la valoración

de los riesgos de incorrección material a nivel aseveración y modificar los procedimientos de auditoría planificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019).[121] Por ejemplo, si la solicitud de la administración de no confirmar no es razonable, esto puede indicar un factor de riesgo de fraude que requiere una evaluación de acuerdo con la NIA 240 (Revisada).[122]

…

**Resultados de los procedimientos de confirmación externa**

*Fiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmación* (Ref.: Apartado 10)

A11. La NIA 500 indica que, incluso cuando la evidencia de auditoría se obtiene de fuentes externas a la entidad, pueden existir circunstancias que afectan a su fiabilidad.[123] Todas las respuestas conllevan algún riesgo de interceptación, alteración o fraude. Este riesgo existe independientemente de si la respuesta se obtiene en formato papel, en soporte electrónico o por otro medio. Los factores que pueden originar dudas acerca de la fiabilidad de una respuesta incluyen que:

- Se reciba por el auditor de forma indirecta; o
- Parezca no proceder de la parte confirmante seleccionada originariamente.

…

*Respuestas no confiables* (Ref.: Apartado 11)

A17. Cuando el auditor concluye que una respuesta no es fiable, el auditor necesita revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y modificar los procedimientos de auditoría planificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019).[124] Por ejemplo, una respuesta no fiable puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude que requiere ser valorado de conformidad con la NIA 240 (Revisada).[125]

*Sin contestación* (Ref.: Apartado 12)

…

A19. La naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría alternativos se ven afectados por la cuenta y la afirmación de que se trate. La falta de contestación a una solicitud de confirmación puede indicar un riesgo de incorrección material no identificado con anterioridad. En estas situaciones, puede resultar necesario que el auditor revise el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones y que modifique los procedimientos de auditoría planificados, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019).[126] Por ejemplo, un número mayor o menor de las respuestas a las solicitudes de confirmación previstas, puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude no identificado con anterioridad que requiera ser evaluado de conformidad con la NIA 240 (Revisado).[127]

…

*Contestaciones en disconformidad* (Ref.: Apartado 14)

---

[121] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material,* apartado 37.
[122] NIA 240 (Revisada), apartado ~~25~~38.
[123] NIA 500, apartado A35.
[124] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37.
[125] NIA 240 (Revisada), apartado ~~25~~38.
[126] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37.
[127] NIA 240 (Revisada), apartado ~~25~~38.

A21. Las contestaciones en disconformidad a las solicitudes de confirmación pueden indicar la existencia de incorrecciones o de incorrecciones potenciales en los estados financieros. Cuando se identifique una incorrección, la NIA 450[128] ~~NIA 240~~ requiere que el auditor evalúe si esa incorrección es indicativa de fraude.[129] Las contestaciones en disconformidad pueden proporcionar guías sobre la calidad de las respuestas procedentes del mismo tipo de partes confirmantes o en relación con cuentas similares. Las contestaciones en disconformidad pueden también indicar una o más deficiencias en el control interno de la entidad sobre la información financiera.

…

## NIA 530 (REVISADA), MUESTREO DE AUDITORÍA

…

### Guía de aplicación y otro material explicativo

…

**Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar**

*Diseño de la muestra* (Ref.: Apartado 6)

…

A6. La consideración por el auditor del objetivo del procedimiento de auditoría, como requiere el apartado 6, implica tener un conocimiento preciso de lo que constituye una desviación o una incorrección con el fin de que, en la evaluación de las desviaciones o en la extrapolación de las incorrecciones, se incluyan todas, y solo, aquellas situaciones que sean relevantes para el objetivo del procedimiento de auditoría. Por ejemplo, en una prueba de detalle relativa a la existencia de cuentas a cobrar, como puede ser una confirmación, los pagos realizados por un cliente antes de la fecha de confirmación, pero recibidos por la entidad poco tiempo después de dicha fecha, no se consideran una incorrección. Asimismo, la contabilización en cuentas de clientes erróneas no afecta al saldo total de las cuentas a cobrar. En consecuencia, para la evaluación de los resultados de la muestra de este procedimiento de auditoría específico, puede no ser adecuado considerar este hecho como una incorrección, aunque pueda tener un efecto importante en otras áreas de la auditoría, como en la valoración de los riesgos de incorrección material debido a fraude o de la adecuación del deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.

…

## NIA 540 (REVISADA), AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES Y DE LA INFORMACIÓN A REVELAR RELACIONADA

…

### Guía de aplicación y otro material explicativo

…

**Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas**

…

[128] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 5A.
[129] ~~NIA 240, apartado 36.~~

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

…

A57. La NIA 240 (Revisada)[130] requiere una revisión retrospectiva de los juicios e hipótesis de la dirección relacionados con estimaciones contables ~~significativas~~. En la práctica, la revisión del auditor de estimaciones contables anteriores como un procedimiento de valoración de riesgos de conformidad con esta NIA puede realizarse junto con la revisión requerida por la NIA 240 (Revisada).

…

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

…

A136. Además, al aplicar la NIA 240 (Revisada), el auditor debe evaluar si los juicios y decisiones de la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, incluso si son individualmente razonables, son ~~indican~~ indicadores de ~~un~~ posible sesgo de la dirección que puede representar un riesgo de incorrección material debido a fraude. La información financiera fraudulenta a menudo se logra a través de una incorrección intencional de las estimaciones contables, que puede incluir subestimar o exagerar intencionalmente las estimaciones contables. Los indicadores del posible sesgo de la dirección que también puede ser un factor de riesgo de fraude,[131] pueden hacer que el auditor reevalúe si sus valoraciones del riesgo, en particular la valoración de los riesgos de incorrecciones materiales debido a fraude, y las respuestas relacionadas siguen siendo apropiadas.

…

# NIA 550, PARTES RELACIONADAS

## Introducción

### Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las relaciones y transacciones con partes relacionadas en una auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla la aplicación de la NIA 315 (Revisada),[132] la NIA 330[133] y la NIA 240 (Revisada)[134] en relación con los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas.

…

### Responsabilidades del auditor

…

5. Asimismo, el conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes relacionadas es relevante para la evaluación por el auditor de la posible existencia de uno o más factores de riesgo de fraude en aplicación de la NIA 240 (Revisada),[135] porque el fraude puede cometerse más fácilmente por medio de las partes relacionadas.

---

[130] NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado ~~33(b)(ii)~~28.

[131] NIA 240 (Revisada), apartados ~~33~~50-51.

[132] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material.*

[133] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

[134] NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*.

[135] NIA 240 (Revisada), apartado ~~25~~38.

…

## Requerimientos

### Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

11. Como parte de los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas que la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240 (Revisada) requieren que el auditor lleve a cabo durante la realización de la auditoría,[136] el auditor ejecutará los procedimientos de auditoría y las actividades relacionadas indicados en los apartados 12-17 con el fin de obtener la información relevante para la identificación de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas. (Ref.: Apartado A8)

Conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con partes relacionadas

12. La discusión del equipo del encargo que requiere las NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240 (Revisada)[137] debe incluir una consideración específica de la susceptibilidad de los estados financieros a incorrecciones materiales debido a fraude o error que podrían resultar de las relaciones y transacciones entre partes relacionadas de la entidad. (Ref.: Apartados A9–A10)

…

### Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas

…

19. En el caso de que, al llevar a cabo los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas en conexión con las partes relacionadas, el auditor identifique factores de riesgo de fraude (incluidas circunstancias relacionadas con la existencia de una parte relacionada con influencia dominante), considerará dicha información a la hora de identificar y valorar los riesgos de incorrección material debido a fraude, de conformidad con la NIA 240 (Revisada). (Ref.: Apartados A6, A29–A30)

…

### Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas

…

*Transacciones significativas identificadas realizadas con partes relacionadas y ajenas al curso normal de los negocios*

23. En relación con las transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes relacionadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, el auditor:

    (a) Inspeccionará, si los hay, los contratos o acuerdos subyacentes y evaluará si:

        (i) La razón de negocio de las transacciones (o su ausencia) sugiere que pueden haberse realizado con el fin de proporcionar información financiera fraudulenta, o de ocultar una apropiación indebida de activos;[138] (Ref.: Apartados A38–A39)

---

[136] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 13; NIA 240 (Revisada), apartado ~~17~~26.

[137] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 17; NIA 240 (Revisada), apartado ~~16~~29

[138] NIA 240 (Revisada), apartado ~~33(c)~~ 52.

…

## Guía de aplicación y otro material explicativo

…

### Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

…

*Conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con partes relacionadas*

…

Controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes relacionadas (Ref.: Apartado 14)

…

A17. Para cumplir el requerimiento de la NIA 315 (Revisada 2019) de obtener conocimiento del entorno de control, el auditor puede tener en cuenta los aspectos del entorno de control que sean relevantes para mitigar los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas, tales como:

…

- La existencia de ~~políticas y procedimientos de denuncia~~ un programa de denuncia (u otro programa para denunciar fraudes), cuando corresponda.

…

A19. La información financiera fraudulenta a menudo implica la elusión de los controles por la dirección que, por lo demás, puede parecer que operan eficazmente.[139] El riesgo de elusión de los controles por la dirección es mayor cuando la dirección tiene relaciones que implican un control o influencia significativa con partes con las que la entidad realiza negocios, debido a que dichas relaciones pueden suponer un incentivo y una oportunidad para que la dirección cometa fraude. Por ejemplo, los intereses financieros de la dirección en determinadas partes relacionadas pueden suponer incentivos para la elusión de los controles por la dirección: a) haciendo que la entidad, en contra de sus intereses, realice transacciones en beneficio de dichas partes; o b) actuando en connivencia con dichas partes o controlando su actuación. Entre los ejemplos de posible fraude cabe señalar:

…

### Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas

*Factores de riesgo de fraude asociados a una parte relacionada con influencia dominante* (Ref.: Apartado 19)

A29. El hecho de que sea una sola persona o un grupo reducido de personas los que dominen la dirección sin que existan controles que lo contrarresten constituye un factor de riesgo de fraude.[140] Se consideran hechos indicativos de una influencia dominante ejercida por una parte relacionada, entre otros, los siguientes:

…

[139] NIA 240 (Revisada), apartados ~~32~~40 y ~~A4~~A5.
[140] NIA 240 (Revisada), Anexo 1.

**Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas** (Ref.: Apartado 20)

A31. La naturaleza, el momento de realización y el alcance de los procedimientos de auditoría posteriores que el auditor puede seleccionar para responder a los riesgos valorados de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas dependen de la naturaleza de dichos riesgos y de las circunstancias de la entidad.[141]

…

A33. Cuando el auditor haya valorado que existe un riesgo significativo de incorrección material debido a fraude como consecuencia de la presencia de una parte relacionada con influencia dominante, puede, adicionalmente a los requerimientos generales de la NIA 240 (Revisada), aplicar procedimientos de auditoría como los que se indican a continuación, con el fin de obtener conocimiento de las relaciones mercantiles que dicha parte relacionada pueda haber establecido directa o indirectamente con la entidad, y determinar la necesidad de aplicar procedimientos sustantivos posteriores adecuados:

…

- Revisión de los informes de denuncia de los empleados cuando se conserven.

…

*Identificación de partes relacionadas o de transacciones significativas con partes relacionadas no identificadas o no reveladas previamente*

…

Omisión intencionada de información por parte de la dirección (Ref.: Apartado 22(e))

A37. Los requerimientos y las guías de la NIA 240 (Revisada) sobre las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al fraude en una auditoría de estados financieros son relevantes cuando existen indicios de que la dirección, de manera intencionada, no ha informado al auditor sobre las partes relacionadas o sobre transacciones significativas realizadas con partes relacionadas. El auditor puede también considerar si es necesario evaluar de nuevo la fiabilidad de las respuestas de la dirección a sus indagaciones y las manifestaciones realizadas por la dirección al auditor.

…

# NIA 570 (REVISADA 2024), EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

…

## Guía de aplicación y otro material explicativo

…

**Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas**

*Hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (Ref.: Apartado 11)*

…

[141] LA NIA 330 proporciona guías adicionales a la hora de considerar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría adicionales. La NIA 240 (Revisada) establece los requerimientos y proporciona guías sobre las respuestas adecuadas a los riesgos valorados de incorrección material debido a fraude.

A8. En determinadas circunstancias, el auditor puede identificar factores de riesgo de fraude que surgen de hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento y que son relevantes para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debido a fraude de conformidad con la NIA 240 (Revisada).[142]

…

Hechos o condiciones no identificados o informados previamente por la dirección (Ref.: Apartado 14)

…

A31. Cuando la dirección intencionalmente no ha identificado o revelado al auditor hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, esto puede generar dudas sobre su integridad y honestidad, como cuando el auditor sospecha que existe una intención de engañar. La NIA 240 (Revisada) proporciona requerimientos y guías adicionales sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debido a fraude.[143]

…

*Falta de disposición de la dirección para ampliar su valoración (Ref.: Apartados 22-23)*

A57. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que respalde la idoneidad del uso por parte de la dirección del principio de empresa en funcionamiento en la preparación de los estados financieros, como resultado de la decisión de la dirección de no extender su evaluación, el auditor puede concluir que es adecuado:

- Revisar la valoración de los riesgos de incorrección material y modificar los procedimientos de auditoría planificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019).[144] Por ejemplo, si la decisión de la dirección no es razonable en las circunstancias, esto puede indicar un factor de riesgo de fraude que requiere valoración de conformidad con la NIA 240 (Revisada).

…

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección (Ref.: Apartado 30(a))

…

A71. Los indicadores de un posible sesgo de la dirección también pueden ser factores de riesgo de fraude y pueden hacer que el auditor reevalúe si su valoración de riesgos, en particular la valoración de los riesgos de incorrección material debido a fraude, y las respuestas relacionadas siguen siendo adecuadas.[145] Cuando existe la intención de engañar, el sesgo de dirección es de naturaleza fraudulenta y el auditor puede tener que considerar si el sesgo puede representar una incorrección material debido a fraude.

…

## NIA 580, MANIFESTACIONES ESCRITAS

…

[142] NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 4227.
[143] NIA 240 (Revisada), apartados ~~26, 28~~.39–41.
[144] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37.
[145] NIA 240 (Revisada), apartado ~~25~~38.

## Guía de aplicación y otro material explicativo

…

### Anexo 1

(Ref.: Apartado 2)

## Lista de NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas

Este anexo identifica los apartados de otras NIA que requieren manifestaciones escritas específicas sobre la materia objeto de análisis. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otro material explicativo de las NIA.

- NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado ~~40~~63.

…

### Anexo 2

(Ref.: Apartado A21)

## Ejemplo de carta de manifestaciones

El siguiente ejemplo de carta incluye manifestaciones escritas que son requeridas por esta y por otras NIA. En este ejemplo se supone que el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera, que el requerimiento de la NIA 570 (Revisada 2024)[146] de obtener manifestaciones escritas no es aplicable y que no hay excepciones en las manifestaciones escritas solicitadas. Si hubiera excepciones, las manifestaciones tendrían que modificarse para reflejarlas.

…

Información proporcionada

- Les hemos proporcionado:[147]

  Acceso a toda la información de la que tenemos conocimiento y que es relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;

  Información adicional que nos haya solicitado para los fines de la auditoría; y

  Acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales ustedes consideraron necesario obtener evidencia de auditoría.

- Todas las transacciones se han registrado en los registros contables y se reflejan en los estados financieros.
- Les hemos revelado los resultados de nuestra valoración del riesgo de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debido a fraude. (NIA 240 (Revisada))
- Les hemos revelado toda la información relativa al fraude o a indicios de fraude de la que tenemos conocimiento y que afecta a la entidad e implica a:

[146] NIA 570 (Revisada 2024), *Empresa en funcionamiento.*

[147] Si el auditor ha incluido otras cuestiones en relación con las responsabilidades de la dirección en la carta de encargo de la auditoría de conformidad con la NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, se puede considerar incluir esas cuestiones en las manifestaciones escritas de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.

- La dirección;
- Los empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno; u
- Otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto ~~material~~ en los estados financieros. (NIA 240 (Revisada))

- Les hemos revelado toda la información relativa a ~~denuncias de fraude o a~~ indicios de fraude, incluidas las denuncias de fraude, que afectan a los estados financieros de la entidad, comunicada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros. (NIA 240 (Revisada))
- Les hemos revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o indicio de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deberían considerarse para preparar los estados financieros. (NIA 250)
- Les hemos revelado la identidad de las partes relacionadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes relacionadas de las que tenemos conocimiento. (NIA 550)
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar necesaria (véase el apartado A11 de esta NIA).]

…

## NIA 600 (REVISADA), CONSIDERACIONES ESPECIALES-AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE LOS COMPONENTES)

…

### Requerimientos

…

**Fraude o indicio de fraude**

44A. Al aplicar la NIA 240 (Revisada),[148] el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de conocer sobre el fraude identificado o del indicio de fraude.

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

45. El auditor del grupo solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que el auditor del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo. Esta comunicación incluirá lo siguiente: (Ref.: Apartado A144)

…

(h) Fraude o indicio de fraude que involucre:

(i) ~~g~~ Gestión de componentes;

(ii) ~~e~~ Empleados que tienen funciones importantes en el sistema de control interno de la entidad; u

(iii) ~~o~~ Otros, excepto por cuestiones claramente intrascendentes ~~cuando el fraude dio lugar a una incorrección material de~~ para la información financiera del componente;

…

[148] NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 55.

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

*Comunicación con la dirección del grupo*

…

55. En el caso de que el auditor del grupo haya detectado la existencia de fraude o indicio de fraude, o de que el auditor de un componente haya comunicado la existencia de fraude (véase el apartado 45(h)), o la información indique que puede existir un fraude o indicio de fraude, el auditor del grupo lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel apropiado de la dirección del grupo, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades. (Ref.: Apartado A160)

…

*Comunicación con los responsables del gobierno del grupo*

57. El auditor del grupo comunicará lo siguiente a los responsables del gobierno del grupo, además de lo requerido por la NIA 260 (Revisada) y otras NIA: (Ref.: Apartado A163)

    (a) Una descripción general del trabajo a realizar en los componentes del grupo y la naturaleza de la participación planificada del auditor del grupo en el trabajo a realizar por los auditores de los componentes. (Ref.: Apartado A164)

    (b) Casos en los que la revisión del auditor del grupo sobre el trabajo del auditor de un componente dio lugar a una preocupación sobre la calidad del trabajo del auditor de ese componente, y cómo el auditor del grupo abordó la preocupación.

    (c) Cualquier limitación en el alcance de la auditoría del grupo, por ejemplo, cuestiones significativas relacionadas con restricciones en el acceso a personas o información.

    (d) Fraude o indicio de fraude que involucre:

        (i) Gestión de grupos o gestión de componentes;

        (ii) Empleados que tienen funciones importantes en el sistema de control interno de la entidad; u

        (iii) Otros, excepto por cuestiones claramente intrascendentes para la información financiera del grupo.

…

**Documentación**

59. De conformidad con la NIA 230,[149] la documentación de auditoría para un encargo de auditoría de un grupo debe ser suficiente para permitir que un auditor experimentado, que no tenga conexión previa con la auditoría, comprenda la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría realizados, la evidencia obtenida, y las conclusiones alcanzadas con respecto a las cuestiones significativas surgidas durante la auditoría del grupo. Al aplicar la NIA 230,[150] el Grupo auditor deberá incluir en la documentación de auditoría: (Ref.: Apartados A166-A169, A179-A182)

    …

    (g) Cuestiones relacionadas con las comunicaciones con los auditores de los componentes, incluyendo:

[149] NIA 230, apartado 8.

[150] NIA 230, apartados 1–3, 9–11, A6–A7 y Anexo.

(i) Cuestiones, si las hay, relativas a fraude o indicio de fraude, partes relacionadas o empresa en funcionamiento comunicadas de conformidad con el apartado 32.

(ii) Cuestiones relevantes para la conclusión del auditor del grupo con respecto a la auditoría del grupo, de conformidad con el apartado 45, incluida la forma en que el auditor del grupo ha abordado las cuestiones importantes discutidas con los auditores de los componentes, la dirección del componente o la dirección del grupo.

…

## Guía de aplicación y otro material explicativo

**Alcance de esta NIA** (Ref.: Apartados 1-2)

…

*Escepticismo profesional (Ref.: Apartado 9)*

…

A17. El ejercicio del escepticismo profesional en una auditoría de grupo se puede ver afectado por cuestiones como las siguientes:

...

- La estructura compleja de algunos grupos a menudo implica factores que pueden dar lugar a un incremento a la susceptibilidad a riesgos de incorrección material. Además, una estructura organizacional demasiado compleja puede ser un factor de riesgo de fraude de conformidad con la NIA 240 (Revisada)[151] y, por lo tanto, puede requerir tiempo o experiencias adicionales para comprender el propósito comercial y las actividades de ciertas entidades o unidades de negocio.

…

**Obtener un conocimiento del grupo y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno del grupo (Ref.:** Apartado 30)

…

*Discusiones con el equipo del encargo* (Ref.: Apartado 30)

…

A92. La discusión proporciona una oportunidad para:

…

- Intercambiar ideas sobre cómo y dónde los estados financieros del grupo pueden ser susceptibles de incorrección material debido a fraude o error. La NIA 240 (Revisada)[152] requiere que la discusión del equipo del encargo ponga un énfasis especial en cómo los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrección material debido a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude.

…

[151] NIA 240 (Revisada), ~~*Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*~~, Anexo 1.
[152] NIA 240 (Revisada), apartado ~~16~~29.

- Discutir sobre el fraude o indicio de fraude que se hayan identificado o sobre la información que indique la existencia de fraude.

…

**Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material** (Ref.: Apartado 33)

…

*Fraude*

A113. Al aplicar la NIA 240 (Revisada),[153] se requiere que el auditor identifique y valore los riesgos de incorrección material en los estados financieros debido a fraude, y que diseñe y lleve a cabo procedimientos de auditoría adicionales cuya naturaleza, oportunidad y alcance responda a los riesgos valorados de incorrección material debido a fraude, a nivel aseveración. La información utilizada para la identificación de los riesgos de que exista una incorrección material en los estados financieros del grupo debido a fraude puede incluir lo siguiente:

- La valoración realizada por la dirección del grupo de los riesgos de que los estados financieros del grupo puedan contener una incorrección material debido a fraude.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude ~~al fraude~~ en los estados financieros del grupo, incluido cualquier riesgo específico de fraude identificado por la dirección del grupo, o clases de transacciones, saldos contables o información a revelar para las cuales el riesgo de fraude es mayor.
- Si hay componentes en particular que son más susceptibles a riesgos de incorrección material debido a fraude.
- Si existen factores de riesgo de fraude o indicadores de sesgo de la dirección en el proceso de consolidación.
- El modo en el que los responsables del gobierno del grupo controlan los procesos aplicados por la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en el grupo, y los controles que la dirección del grupo haya establecido para reducir dichos riesgos.
- Las respuestas de los responsables del gobierno del grupo, de la dirección del grupo, de las personas adecuadas de la función de auditoría interna (y, en su caso, de la dirección del componente, de los auditores del componente y otros) ante la indagación del auditor del grupo sobre si tienen conocimiento de cualquier fraude o indicio de fraude, incluidas las denuncias de ~~que se haya cometido algún~~ fraude que afecte a un componente o al grupo~~, o de que exista algún indicio o denuncia en ese sentido~~.

…

**Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material** (Ref.: Apartado 37)

…

*Elemento de imprevisibilidad*

A136. La incorporación de un elemento de imprevisibilidad en el tipo de trabajo a realizar, las entidades o unidades de negocio en las que se realizan los procedimientos y la medida en que el auditor del

[153] NIA 240 (Revisada), apartados ~~26~~39, ~~31~~46.

grupo participa en el trabajo, puede aumentar la probabilidad de identificar una incorrección material en la información financiera de los componentes que pueda dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo debido a fraude.[154]

…

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

*Comunicación sobre cuestiones relevantes para la conclusión del auditor del grupo con respecto a la auditoría del grupo*
(Ref.: Apartado 45)

A144. Aunque las cuestiones que se requieren comunicar de conformidad con el apartado 45 son relevantes para la conclusión del auditor del grupo con respecto a la auditoría del grupo, ciertas cuestiones pueden comunicarse durante el curso de los procedimientos del auditor del componente. Además de las cuestiones en los apartados 32 y 50, esas cuestiones pueden incluir, por ejemplo:

…

- Nuevos riesgos significativos de incorrección material, incluidos los riesgos de incorrección material debido a ~~de~~ fraude;
- Fraude ~~identificado~~ o indicio de fraude o actos ilegales que involucren a la dirección de los componentes o empleados que podrían tener un efecto material en los estados financieros del grupo; o

…

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

*Comunicación con la dirección del grupo* (Ref.: Apartados 54-56)

…

A160. La NIA 240 (Revisada)[155] contiene requerimientos y guías sobre la comunicación de los casos de fraude o indicio de fraude a la dirección y~~, cuando la dirección pueda estar involucrada en dichos casos de fraude,~~ a los responsables del gobierno de la entidad.

…

[154] NIA 240 (Revisada), apartado ~~30(c)~~ 43.

[155] [60] NIA 240 (Revisada)– ~~41, 43~~64– 66.

## Anexo 2

(Ref.: Apartado A88)

## Conocimiento del sistema de control interno de la entidad

…

**El proceso de valoración de riesgos del grupo**

3. El conocimiento del auditor del grupo sobre el proceso de valoración del riesgo puede incluir cuestiones tales como el proceso de valoración de riesgos por parte de la dirección del grupo, es decir, el proceso para identificar, analizar y gestionar los riesgos de negocio, incluido el riesgo de fraude, que pueden dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo. También puede incluir una comprensión de qué tan sofisticado es el proceso de valoración de riesgos del grupo y la participación de las entidades y unidades de negocios en este proceso.

…

# NIA 610, UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS

…

## Guía de aplicación y otro material explicativo

…

**Utilización del trabajo de la función de auditoría interna**

*Discusión y coordinación con la función de auditoría interna* (Ref.: Apartado 21)

…

A26. En la NIA 200[156]se trata la importancia de que el auditor planifique y realice la auditoría con escepticismo profesional, así como que preste una atención especial a la información que pueda cuestionar la fiabilidad de documentos y respuestas a indagaciones que vayan a ser utilizadas como evidencia de auditoría. De este modo, la comunicación con la función de auditoría interna durante todo el encargo puede proporcionar oportunidades a los auditores internos de poner en conocimiento del auditor externo cuestiones que pueden afectar a su trabajo.[157] El auditor externo, entonces, puede tener en cuenta dicha información para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material. Adicionalmente, si dicha información puede ser indicativa del aumento de un riesgo de incorrección material en los estados financieros o referirse a algún fraude ~~real~~, indicio de fraude o denuncia de fraude, incluida la denuncia de fraude, el auditor puede tenerlo en cuenta en su identificación del riesgo de incorrección material debido a fraude de conformidad con la NIA 240 (Revisada).[158]

…

**Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y el alcance de dicha utilización**

---

[156] NIA 200, apartados 15 y A21.

[157] NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 4.

[158] NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 4 en relación con la NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.*

…

*Determinar la naturaleza y alcance del trabajo que se puede asignar a los auditores internos que prestan la ayuda directa* (Ref.: Apartados 29-31)

…

A36. Para determinar la naturaleza del trabajo que se puede asignar a los auditores internos, el auditor externo será cuidadoso en limitar dicho trabajo a las áreas que sería adecuado asignar. Como ejemplos de actividades y tareas en las que no sería apropiado utilizar la ayuda directa de los auditores internos están los siguientes:

- Discusión de riesgos de fraude. No obstante, los auditores externos pueden indagar entre los auditores internos acerca de riesgos de fraude en la organización de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019).[159]
- Determinación de procedimientos de auditoría sin previo aviso conforme a la NIA 240 (Revisada).

…

## NIA 700 (REVISADA), FORMANDO LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DEL AUDITOR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

…

## Requerimientos

…

### Informe de auditoría

…

*Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*

…

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

…

40. La sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros" del informe de auditoría, también: (Ref.: Apartado A51)

    (a) Manifestará que el auditor se comunica con los responsables del gobierno de la entidad en relación, entre otras cuestiones, con el alcance y el momento planificados de la auditoría y los hallazgos de auditoría significativos que el auditor identifica durante la auditoría, incluyendo:

        (i) ~~D~~deficiencias significativas en el control interno ~~que el auditor identifique durante la auditoría~~;

        (ii) Fraude identificado o indicio de fraude;[160] y

[159] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 14(a).

[160] NIA 240 (Revisada), apartado 65.

(iii) Otras cuestiones relacionadas con el fraude que, a juicio del auditor, sean relevantes para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad;[161]

…

## Anexo

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

…

## INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Compañía ABC [u otro destinatario apropiado]

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros[162]

…

**Cuestiones clave de auditoría**

…

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

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debido a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y 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.

…

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debido a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

…

Nos comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación, entre otras cuestiones, con el alcance y el cronograma planificados de la auditoría y los hallazgos de auditoría significativos que identificamos durante nuestra auditoría, incluyendo:

[161] NIA 240 (Revisada), apartado 66.

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

- ~~De~~ficiencias significativas en el control interno ~~que hemos identificado durante la auditoría~~;
- Fraude identificado o indicio de fraude; y
- Otras cuestiones relacionadas con el fraude que, a nuestro juicio, sean relevantes para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las acciones tomadas para eliminarlos. amenazas o salvaguardas aplicadas.

…

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

…

## INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Compañía ABC [u otro destinatario apropiado]

### Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados[163]

…

**Cuestiones clave de auditoría**

…

**Responsabilidades del auditor sobre la auditoría de los estados financieros consolidados**

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros consolidados en su conjunto están libres de incorrección material, debido a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y 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 consolidados.

…

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros consolidados, debido a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debido a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que

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

el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

…

Nos comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación, entre otras cuestiones, con el alcance y el cronograma planificados de la auditoría y los hallazgos de auditoría significativos que identificamos durante nuestra auditoría, incluyendo:

- ~~De~~ficiencias significativas en el control interno ~~que hemos identificado durante la auditoría~~;
- Fraude identificado o indicio de fraude; y
- Otras cuestiones relacionadas con el fraude que, a nuestro juicio, sean relevantes para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las acciones tomadas para eliminarlos. amenazas o salvaguardas aplicadas.

…

**Ejemplo 4 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de cumplimiento con fines generales**

…

## INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

…

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

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debido a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y 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.

…

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar incorrecciones materiales debidas a fraude es mayor que el riesgo de no detectar las que se deben a error, ya que el fraude puede involucrar colusión, falsificación, omisiones intencionales, tergiversaciones o la anulación del control interno.

…

Nos comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación, entre otras cuestiones, con el alcance y el cronograma planificados de la auditoría y los hallazgos de auditoría significativos que identificamos durante nuestra auditoría, incluyendo:

- ~~De~~ficiencias significativas en el control interno ~~que hemos identificado durante la auditoría~~;
- Fraude identificado o indicio de fraude; y
- Otras cuestiones relacionadas con el fraude que, a nuestro juicio, sean relevantes para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

…

## NIA 701, COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA EN EL INFORME DE LA AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

…

### Guía de aplicación y otro material explicativo

**Alcance de esta NIA** (Ref.: Apartado 2)

…

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

…

A8A. La NIA 240 (Revisada)[164] incluye requerimientos para determinar y comunicar cuestiones clave de auditoría relacionadas con el fraude. Los requerimientos y guías en la NIA 240 (Revisada) se refieren a la, o expansión de, la aplicación de esta NIA.

**Determinar cuestiones clave de auditoría** (Ref.: Apartados 9-10)

…

*Consideraciones para la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor* (Ref.: Apartado 9)

…

A18A. La NIA 240 (Revisada)[165] señala que las cuestiones relacionadas con el fraude son a menudo cuestiones que requieren una atención significativa del auditor y que, dado el interés de los usuarios de los estados financieros, uno o más de las cuestiones relacionadas con el fraude que requirieron una atención significativa por parte del auditor al realizar la auditoría, determinadas de conformidad con el apartado 60 de la NIA 240 (Revisada), normalmente serían de la mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período actual y, por lo tanto, son cuestiones clave de auditoría.

Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o de riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) (Ref.: Apartado 9(a))

…

[164] NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados 60–62.
[165] NIA 240 (Revisada), apartados A179 y A185.

A21. ~~Sin embargo, esto puede no ser el caso para todos los riesgos significativos. Por ejemplo, La~~ NIA 240 (Revisada) presume que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos y requiere que el auditor trate esos riesgos valorados de incorrección material debido a fraude como riesgos significativos.[166] Además, la NIA 240 (Revisada) indica que, debido a la forma impredecible en que podría ocurrir la elusión de los controles por parte de la dirección, es un riesgo de incorrección material debido a fraude y, por lo tanto, un riesgo significativo.[167] El auditor puede determinar que estas cuestiones son cuestiones clave de auditoría relacionadas con el fraude porque los riesgos de incorrección material debido a fraude son a menudo cuestiones que requieren una atención significativa del auditor y son de la mayor importancia en la auditoría. Sin embargo, puede no ser el caso para todas estas cuestiones. El auditor puede determinar que ciertos riesgos de incorrección material debido a fraude no requirieron una atención significativa por parte del auditor ~~Dependiendo de su naturaleza, estos riesgos pueden no requerir una atención significativa del auditor~~ y, por lo tanto, esos riesgos no se considerarían en la determinación por parte del auditor de las cuestiones clave de auditoría ~~de conformidad con el~~ ~~apartado 10~~.

…

**Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría**

…

*Circunstancias en las que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunica en el informe de auditoría* (Ref.: Apartado 14)

…

A55. También puede ser necesario que el auditor considere las implicaciones de comunicar sobre una cuestión determinada como una cuestión clave de auditoría a la luz de los requerimientos de ética aplicables.[168] Además, la ley o regulación pueden requerir al auditor que se comunique con las autoridades regulatorias, de cumplimiento o de supervisión aplicables en relación con la cuestión, independientemente de si la cuestión se comunica en el informe del auditor. Esa comunicación también puede ser de utilidad para fundamentar la consideración del auditor acerca de las consecuencias adversas que puede originar esa comunicación.

…

## NIA 705 (REVISADA), OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

…

## Guía de aplicación y otro material explicativo

…

**Situaciones en las que se requiere una opinión modificada**

…

---

166 NIA 240 (Revisada), ~~*Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*~~, apartados ~~27–28~~39(b) y 41.

167 NIA 240 (Revisada), apartado ~~32~~39(b) y 40.

168 Por ejemplo, salvo en determinadas circunstancias específicas, el apartado R114.2 del Código IESBA no permite el uso ni la divulgación de información sujeta al deber de confidencialidad. Como excepción, el apartado R114.3 del Código IESBA permite al profesional de la contabilidad revelar o utilizar información confidencial cuando exista un deber o derecho legal o profesional para hacerlo. El apartado 114.3 A1(b)(iv) del Código IESBA explica que existe un deber o derecho profesional de revelar dicha información para cumplir con las normas técnicas y profesionales.

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

…

A9. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la auditoría si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos. Si esto no es posible, los requerimientos de los párrafos 7(b) y 9–10 son aplicables, según corresponda. Las limitaciones impuestas por la dirección pueden tener otras implicaciones para la auditoría, como, por ejemplo, la valoración del auditor de los riesgos de incorrección materia debido a ~~riesgos~~ de fraude y la determinación de si debe o no continuar con el encargo.

…

## NIA 800 (REVISADA), CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE INFORMACIÓN CON FINES ESPECÍFICOS

…

### Guía de aplicación y otro material explicativo

…

### Anexo

(Ref.: Apartados A13 y A21)

### Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros con fines específicos

**Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).**

…

### INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

…

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

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debido a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y 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.

…

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a estos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de fraude es mayor que de aquella resultante de un error, ya que el fraude involucra colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión, o anulación del control interno.

…

Nos comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación, entre otras cuestiones, con el alcance y el cronograma planificados de la auditoría y los hallazgos de auditoría significativos que identificamos durante nuestra auditoría, incluyendo:

- ~~De~~ficiencias significativas en el control interno ~~que hemos identificado durante la auditoría~~;
- Fraude identificado o indicio de fraude; y
- Otras cuestiones relacionadas con el fraude que, a juicio del auditor, sean relevantes para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

…

**Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con criterios fiscales de contabilización de la Jurisdicción X (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).**

…

## INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

…

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

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debido a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y 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.

…

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de fraude es mayor que de aquella resultante de un error, ya que el fraude involucra colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión, o anulación del control interno.

…

Nos comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación, entre otras cuestiones, con el alcance y el cronograma planificados de la auditoría y los hallazgos de auditoría significativos que identificamos durante nuestra auditoría, incluyendo:

- ~~D~~eficiencias significativas en el control interno ~~que hemos identificado durante la auditoría~~;
- Fraude identificado o indicio de fraude; y
- Otras cuestiones relacionadas con el fraude que, a juicio del auditor, sean relevantes para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

…

**Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).**

**Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:**

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada que han sido preparados por la dirección de la entidad, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador (es decir, un marco de información con fines específicos) con el fin de cumplir los requerimientos de dicho regulador. La dirección no puede elegir entre distintos marcos de información financiera.**

…

- **El auditor está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**

…

## INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

…

**Cuestiones clave de auditoría**

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

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

…

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

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debido a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las

incorrecciones pueden deberse a fraude o error y 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.

…

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de fraude es mayor que de aquella resultante de un error, ya que el fraude involucra colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión, o anulación del control interno.

…

Nos comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación, entre otras cuestiones, con el alcance y el cronograma planificados de la auditoría y los hallazgos de auditoría significativos que identificamos durante nuestra auditoría, incluyendo:

- ~~D~~eficiencias significativas en el control interno ~~que hemos identificado durante la auditoría~~;
- Fraude identificado o indicio de fraude; y
- Otras cuestiones relacionadas con el fraude que, a juicio del auditor, sean relevantes para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

…

## NIA 805 (REVISADA), CONSIDERACIONES ESPECIALES - AUDITORÍAS DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO O DE UN ELEMENTO, CUENTA O PARTIDA ESPECÍFICOS DE UN ESTADO FINANCIERO

…

### Guía de aplicación y otro material explicativo

…

**Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría** (Ref.: Apartado 10)

A10. La aplicabilidad de cada una de las NIA requiere una especial consideración. Incluso cuando sólo es objeto de auditoría un elemento específico de un estado financiero, en principio, son de aplicación las NIA, tales como la NIA 240 (Revisada),[169] la NIA 550[170] y la NIA 570 (Revisada 2024). Esto se debe a que el elemento podría contener una incorrección debido a fraude, al efecto de transacciones entre partes relacionadas, o a la incorrecta aplicación del principio contable de empresa en funcionamiento, en el marco de información financiera aplicable.

…

[169] NIA 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoria de estados financieros con respecto al fraude*.
[170] NIA 550, *Partes relacionadas.*

## Anexo 2

(Ref.: Apartado A17)

## Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero y sobre un elemento específico de un estado financiero

…

**Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines generales (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).**

**…**

## INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

…

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

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que el estado financiero en su conjunto está libre de incorrección material, debido a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en el estado financiero.

…

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de fraude es mayor que de aquella resultante de un error, ya que el fraude involucra colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión, o anulación del control interno.

…

Nos comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación, entre otras cuestiones, con el alcance y el cronograma planificados de la auditoría y los hallazgos de auditoría significativos que identificamos durante nuestra auditoría, incluyendo:

- ~~De~~ficiencias significativas en el control interno ~~que hemos identificado durante la auditoría~~;
- Fraude identificado o indicio de fraude; y
- Otras cuestiones relacionadas con el fraude que, a juicio del auditor, sean relevantes para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

…

**Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos.**

…

## INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

…

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

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que el estado financiero en su conjunto está libre de incorrección material, debido a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en el estado financiero.

…

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de fraude es mayor que de aquella resultante de un error, ya que el fraude involucra colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión, o anulación del control interno.

…

Nos comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación, entre otras cuestiones, con el alcance y el cronograma planificados de la auditoría y los hallazgos de auditoría significativos que identificamos durante nuestra auditoría, incluyendo:

- ~~De~~ficiencias significativas en el control interno ~~que hemos identificado durante la auditoría~~;
- Fraude identificado o indicio de fraude; y
- Otras cuestiones relacionadas con el fraude que, a juicio del auditor, sean relevantes para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

…

**Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un elemento específico de un estado financiero de una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos.**

## INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

…

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

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que el documento contable en su conjunto está libre de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en el documento contable.

…

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material resultante de fraude es mayor que de aquella resultante de un error, ya que el fraude involucra colusión, falsificación, omisiones intencionales, distorsión, o anulación del control interno.

…

Nos comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación, entre otras cuestiones, con el alcance y el cronograma planificados de la auditoría y los hallazgos de auditoría significativos que identificamos durante nuestra auditoría, incluyendo:

- ~~De~~ficiencias significativas en el control interno ~~que hemos identificado durante la auditoría~~;
- Fraude identificado o indicio de fraude; y
- Otras cuestiones relacionadas con el fraude que, a juicio del auditor, sean relevantes para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

…

## NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE REVISIÓN (NIER) 2400 (REVISADA), ENCARGOS DE REVISIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS HISTÓRICOS

…

### Requerimientos

…

**Realización del encargo**

…

*Diseño y aplicación de procedimientos*

…

48. Las indagaciones, en su caso, del profesional ejerciente ante la dirección y ante otros dentro de la entidad, incluirán lo siguiente: : (Ref.: Apartados A82–A86)

…

~~(i) fraude o acto ilegal que afecte a la entidad;~~ y

~~(ii)~~ incumplimiento identificado o indicio de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias relevantes que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros que se consideran materiales, tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones.

…

**Manifestaciones escritas**

…

62. El profesional ejerciente solicitará también a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de que le ha revelado: (Ref.: Apartado A105)

…

(b) ~~los hechos significativos relativos a~~ Su conocimiento de cualquier fraude o indicio de fraude conocido por la dirección que pueda haber afectado a la entidad;

…

Las Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas, Normas Internacionales sobre Encargos de Aseguramiento, Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados, Normas Internacionales de Gestión de la Calidad, Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría, Borradores en fase de consulta, Documentos de Consulta, y otras publicaciones del IAASB son publicadas por IFAC y sujetas a derechos de autor.

La Fundación Internacional para la Ética y la Auditoría™ (IFEA™), el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB®) y la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®) no aceptan responsabilidad por las pérdidas causadas a cualquier persona que actúe o se abstenga de actuando, basándose en el material de esta publicación, ya sea que dicha pérdida sea causada por negligencia o de otra manera.

El 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Sustainability Assurance', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Management', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISA for LCE', 'ISRE', 'ISSA', 'ISAE', 'ISRS', 'ISQM', 'IAPN', y el logo del IAASB son marcas de IFAC o marcas comerciales y marcas de servicio de la IFAC en los EE. UU. y en otros países. La Fundación Internacional para la Ética y la Auditoría (IFEA) son marcas de IFEA o marcas comerciales y marcas de servicio de la IFEA en los EE. UU. y en otros países.

.



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board

AN IFEA BOARD

COPYRIGHT OF:




International Federation of Accountants®

"Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* de la International Auditing and Assurance Standards Board publicada en la lengua inglesa por la International Federation of Accountants (IFAC) en julio de 2025, ha sido traducida al español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en febrero de 2026, y se reproduce con permiso de la IFAC. El texto aprobado de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* es el publicado por la IFAC en lengua inglesa. La IFAC no asume ninguna responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por las acciones que puedan surgir como resultado de ello.

Texto en lengua inglesa de *International Standard on Auditing 240 (Revised), The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements* © Julio de 2025 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240 (Revisada), *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* © 2026 Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: *International Standard on Auditing 240 (Revised), The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*. July, 2025.

Para obtener permiso por escrito de IFAC para reproducir, almacenar transmitir, o hacer otros usos similares de este documento, contacte: permissions@ifac.org"