

PARTES VINCULADAS **(NIA-ES 550)**

La NIA-ES 550 “Partes vinculadas” establece la necesidad que tiene el auditor de obtener evidencia suficiente y adecuada respecto a las relaciones y transacciones con partes vinculadas y el cumplimiento de la normativa del marco de información financiera que es de aplicación. En concreto, desarrolla la respuesta del auditor en relación con los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

En la normativa anterior no existía ninguna norma técnica de auditoría específica para partes vinculadas. El marco general de actuación era la NTA “Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada”.

1.-Introducción

Esta NIA-ES trata de las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría de estados financieros; en concreto desarrolla la respuesta del auditor en relación con los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

La naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas puede dar lugar a mayores riesgos de incorrección material que las transacciones con partes no vinculadas, esto es así debido, por ejemplo, a que

- (a) Las partes vinculadas pueden operar a través de un extenso y complejo entramado de relaciones y estructuras que aumenta la complejidad de las transacciones realizadas con ellas;
- (b) Los sistemas de información pueden resultar ineficaces para identificar las transacciones y saldos pendientes entre una entidad y sus vinculadas ;
- (c) Las transacciones con partes vinculadas puede que no se realicen en condiciones normales de mercado.

Con independencia de los requisitos específicos de contabilización e información a revelar sobre este tipo de relaciones que establezca el marco de información financiera aplicable, el auditor necesita obtener **conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones** de la entidad con ellas porque el fraude puede cometerse más fácilmente a través de las partes vinculadas.

En las partes vinculadas es especialmente importante el escepticismo profesional en la planificación y en la ejecución de la auditoría ya que los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la

capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores debido a razones como que:

- a) La dirección puede que no conozca la existencia de todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas.
- b) Las relaciones con partes vinculadas pueden ofrecer más oportunidades de colusión, ocultamiento o manipulación por parte de la dirección.

2.- Objetivos

Los objetivos del auditor son:

- (a) Obtención de conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas para poder:
 - Reconocer, en su caso, los factores de riesgo de fraude que sean relevantes para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material debida a fraude; y
 - Concluir, sobre la base de la evidencia obtenida, si los estados financieros logran la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel) o no inducen a error (en el caso de marcos de cumplimiento); y
- (b) Cuando el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre partes vinculadas, obtención de evidencia suficiente sobre si las relaciones y transacciones con partes vinculadas se han identificado, contabilizado y revelado adecuadamente, de acuerdo con dicho marco..

3.- Definiciones

Las definiciones incluidas en esta NIA-ES son las siguientes:

- **Transacción realizada en condiciones de independencia mutua:** transacción realizada entre partes interesadas, no vinculadas, y que actúan de forma independiente entre sí en la que cada una persigue sus propios intereses.

- **Parte vinculada** es una parte que es:

- una parte vinculada tal y como se defina en el marco de información financiera aplicable; o
- en el caso de que el marco de información financiera aplicable no establezca requerimientos o establezca requerimientos mínimos al respecto:
 - a. una persona u otra entidad que ejerce un control o influencia significativa sobre la entidad que prepara la información financiera, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios;
 - b. otra entidad sobre la cual la entidad que prepara la información financiera ejerce un control o influencia significativa, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios;

c. otra entidad que, junto con la entidad que prepara la información financiera, está bajo control común de otra mediante derechos de propiedad en ambas entidades que permiten su control; propietarios que sean familiares próximos; o personal clave de la dirección compartido.

Las Entidades que están bajo control común del Estado, no se consideran partes vinculadas a menos que realicen transacciones significativas o compartan recursos significativos entre sí.

4.- Requerimientos

4.1 Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Se discutirá entre los miembros del equipo de manera específica la posibilidad de que los estados financieros contengan una incorrección material debida a fraude o error derivada de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas.

El auditor indagará ante la dirección las siguientes cuestiones:

- a) la identidad de las partes vinculadas y los cambios producidos con respecto al período anterior,
- b) la naturaleza de las relaciones existentes entre las mismas
- c) el tipo y objeto de dichas transacciones, si la entidad ha realizado transacciones durante el periodo.

Asimismo, el auditor indagará ante la dirección y aplicará procedimientos para conocer los controles que la dirección haya establecido para

- a) identificar, contabilizar y revelar relaciones y transacciones con partes vinculadas;
- b) autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos significativos con partes vinculadas
- c) autorizar y aprobar las transacciones y acuerdos, tanto de las habituales como de las ajenas al curso normal de los negocios.

El auditor mantendrá una especial atención a aquellos acuerdos u otra información que pueda indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no hubiese identificado o revelado al auditor; en concreto, al objeto de detectar indicios de existencia de dichas relaciones o transacciones,

- a) inspeccionará las confirmaciones de bancos y asesores jurídicos,
- b) las actas de juntas de accionistas y de reuniones de los responsables del gobierno,
- c) otros registros o documentos que considere necesario; asimismo,

Compartirá con todos los miembros del equipo del encargo la información relevante obtenida sobre las partes vinculadas a la entidad.

4.2 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

El auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas y determinará si alguno de dichos riesgos es significativo. Las transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios se considerarán transacciones que dan lugar a riesgos significativos.

En el caso de que, al llevar a cabo los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas en conexión con las partes vinculadas, el auditor identifique factores de riesgo de fraude (incluidas circunstancias relacionadas con la existencia de una parte vinculada con influencia dominante), considerará dicha información a la hora de identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

4.3 Respuestas a los riesgos de incorrección material asociadas a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

El auditor debe diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los riesgos valorados de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Estos procedimientos de auditoría incluirán:

a) Identificación de partes vinculadas o de transacciones significativas con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente por la dirección:

En estos casos el auditor determinará si las circunstancias que subyacen confirman la existencia de dichas relaciones o transacciones y de ser así:

1. comunicará de inmediato la información relevante a los restantes miembros del equipo del encargo;
2. en el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas, pedirá a la dirección que identifique todas las transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas e indagará sobre el motivo por el que los controles de la entidad no permitieron identificarlas;
3. aplicará procedimientos de auditoría sustantivos adecuados a las mismas;
4. reconsiderará el riesgo de que puedan existir otras partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas no identificadas o no reveladas; y
5. si la falta de revelación de información por la dirección pareciera intencionada (fraude) evaluará las implicaciones para la auditoría.

b) Transacciones significativas identificadas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios

En relación con estas transacciones, el auditor:

- a) Inspeccionará, si los hay, los contratos o acuerdos subyacentes y evaluará si
 - 1) El fundamento empresarial de las transacciones (o su falta) sugiere indicios de fraude
 - 2) si las condiciones de las transacciones son congruentes con las explicaciones de la dirección;
 - 3) y si las transacciones se han contabilizado y revelado adecuadamente.
- b) Asimismo, obtendrá evidencia de auditoría de que las transacciones han sido adecuadamente autorizadas y aprobadas.

c) Afirmación de que las transacciones con partes vinculadas se han efectuado en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua

En el caso de que la dirección haya afirmado en los estados financieros que una transacción con una parte vinculada se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación.

4.4 Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas.

A la hora de formarse una opinión sobre los estados financieros de conformidad con la NIA-ES 700, el auditor evaluará:

- a) si las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas se han contabilizado y revelado adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y
- b) si los efectos de las relaciones y transacciones con partes vinculadas impiden que los estados financieros logren la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o son la causa de que los estados financieros induzcan a error (en el caso de marcos de cumplimiento).

4.5 Manifestaciones escritas.

En el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas, el auditor obtendrá manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, de que:

- han revelado al auditor la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tienen conocimiento; y
- han contabilizado y revelado adecuadamente dichas relaciones y transacciones de conformidad con los requerimientos del marco de referencia.

4.6 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

El auditor, salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría con relación a las partes vinculadas a la entidad.

4.7 Documentación.

El auditor incluirá en la documentación de auditoría los nombres de las partes vinculadas identificadas y la naturaleza de las relaciones con las partes vinculadas.

5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas.

5.1 Responsabilidades del auditor (A1 a A3).

Se concreta las responsabilidades del auditor respecto de las partes vinculadas en función de los distintos marcos:

- marco de información financiera aplicable que establece requerimientos mínimos con respecto a partes vinculadas, en los que la información requerida sobre partes vinculadas sería aplicable a un número sustancialmente menor de relaciones y transacciones.
- marcos de imagen fiel, en este contexto puede que no se logre la presentación fiel, por ejemplo, cuando la venta de un terreno o inmueble por la entidad a un accionista que ostenta el control a un precio superior o inferior al de su valor de mercado se haya contabilizado como una transacción que da lugar a una pérdida o un beneficio para la entidad, cuando en realidad puede tratarse de una aportación o devolución de capital o del pago de un dividendo.
- marcos de cumplimiento, en los que será extremadamente poco frecuente que el auditor considere que unos estados financieros preparados y presentados de acuerdo con este marco inducen a error si, en aplicación de la NIA-ES 210, el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable.

5.2 Definición de parte vinculada (A4 a A7).

La guía concreta el significado de los conceptos de control, influencia significativa, influencia dominante y entidades con cometido especial también conocidas como entidades de propósito especial.

5.3 Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (A8 a A28).

Conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas.

Discusión entre los miembros del equipo del encargo

Las cuestiones que pueden tratarse en la discusión con los miembros del equipo del encargo son:

- La naturaleza y extensión de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas.
- La destacable importancia de mantener el escepticismo profesional

- Las circunstancias o condiciones de la entidad y los registros o documentos que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas.
- El modo en que las partes vinculadas pudieran estar implicadas en fraudes. Por ejemplo, utilizando entidades con cometido especial para la manipulación de resultados o, la utilización de un socio comercial conocido de un miembro clave de la dirección, para facilitar la apropiación indebida de activos de la entidad.

Identidad de las partes vinculadas a la entidad.

Si el marco de información financiera aplicable establece requerimientos sobre partes vinculadas, es probable que la dirección disponga de una lista completa de las partes vinculadas y de los cambios habidos desde el período anterior.

Si el marco no los establece, las indagaciones del auditor pueden formar parte de los procedimientos para obtener información acerca de las estructuras de propiedad y de gobierno de la entidad; de los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar; y el modo en que la entidad se estructura y se financia.

En el caso particular de relaciones de control común las indagaciones serán más eficaces si se centran en averiguar si las partes con las que la entidad realiza transacciones significativas, o con las que comparte recursos de manera significativa, son partes vinculadas.

Controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

Cuando el marco de referencia establezca requerimientos sobre partes vinculadas, la preparación de los estados financieros requerirá que la dirección, supervisada por los responsables del gobierno de la entidad, implemente y mantenga controles adecuados sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

El auditor, para obtener conocimiento del entorno de control, puede tener en cuenta aspectos tales como:

- La existencia de códigos de ética internos que regulen las circunstancias en que se pueden realizar determinados tipos de transacciones con partes vinculadas.
- La existencia de políticas y procedimientos para revelar clara y oportunamente los intereses que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad tengan en las transacciones con partes vinculadas.
- La asignación de responsabilidades dentro de la entidad para la identificación, registro, resumen y revelación de las transacciones con partes vinculadas.
- La oportuna revelación de información y discusión entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad acerca de las transacciones significativas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios.
- La existencia de directrices claras para la aprobación de las transacciones con partes vinculadas que den lugar a conflictos de interés reales o percibidos.
- Revisiones periódicas por auditores internos, en su caso.

- La actuación proactiva de la dirección para la resolución de cuestiones relacionadas con la revelación de información sobre las partes vinculadas, tal como la consulta al auditor o a asesores jurídicos externos.
- La existencia de políticas y procedimientos de denuncia, cuando procedan.

Cuando dichos controles sean ineficaces o inexistentes, el auditor puede verse en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas. En este caso, el auditor, de conformidad con la NIA-ES 705, tendrá en cuenta las consecuencias para la auditoría, incluida la opinión a expresar en el informe de auditoría.

La información financiera fraudulenta a menudo implica la elusión de los controles por la dirección. Este riesgo es mayor cuando la dirección tiene relaciones que implican un control o influencia significativa con partes vinculadas con las que realiza negocios.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión.

En el caso de estas entidades, al tener unos controles menos formales, el auditor puede obtener conocimiento de las relaciones y transacciones con partes vinculadas y de los controles que, en su caso, existan sobre ellas, combinando las indagaciones ante la dirección con otros procedimientos, tales como la observación de las actividades de supervisión y revisión de la dirección, y la inspección de la documentación relevante disponible.

Especial atención a la información sobre partes vinculadas al revisar los registros y documentos.

La guía (A22) proporciona ejemplos de los registros o documentos que pueden ofrecer al auditor información sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

Asimismo, en cuanto a los acuerdos que pueden indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente, se concreta que un acuerdo supone un pacto formal o informal entre la entidad y una o más partes con fines como establecer una relación comercial a través de medios o estructuras adecuadas; realizar determinados tipos de transacciones sujetas a términos y condiciones específicos o, prestar determinados servicios o apoyo financiero.

Se dan ejemplos (A23) de transacciones ajenas al curso normal de los negocios de la entidad. La obtención de información adicional sobre estas transacciones permite al auditor evaluar si existe algún factor de riesgo de fraude. Asimismo, una parte vinculada puede haber participado en este tipo de transacciones no sólo influyendo directamente en la transacción por ser parte en ella, sino también influyendo indirectamente en ella a través de un intermediario. Dicha influencia puede indicar la presencia de un factor de riesgo de fraude.

5.4 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. (A29-A30)

Factores de riesgo de fraude asociados a una parte vinculada con influencia dominante

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. Además de ciertos hechos que se detallan, también puede existir influencia dominante si la parte vinculada ha desempeñado una función destacada en la fundación de la entidad y sigue ejerciendo una función destacada en la dirección.

Asimismo, se dan ejemplos (A29) de otros factores de riesgo en la existencia de una parte vinculada con influencia dominante que puede ser indicativos de la existencia de riesgos significativos de incorrección material debida a fraude.

5.5 Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. (A31 a A45)

Algunos ejemplos de los procedimientos sustantivos de auditoría que puede aplicar el auditor una vez que haya valorado que existe un riesgo significativo de no contabilización o no revelación de información de transacciones con partes vinculadas, son:

- a) la confirmación o discusión con intermediarios; (bancos, asesores jurídicos, avalistas...)
- b) la confirmación con las partes vinculadas de los fines, las condiciones específicas o los importes de las transacciones y,
- c) cuando proceda, la lectura de los estados financieros u otra información financiera relevante de las partes vinculadas.

Algunos procedimientos de auditoría que puede aplicar el auditor cuando haya valorado que existe un riesgo significativo como consecuencia de la presencia de una parte vinculada con influencia dominante pueden ser:

- Indagaciones ante la dirección y los responsables del gobierno de la entidad y discusión con ellos.
- Indagaciones ante la parte vinculada.
- Inspección de contratos con la parte vinculada.
- Investigación adecuada de los antecedentes, por ejemplo, a través de Internet o de determinadas bases de datos externas de información mercantil.
- Revisión de los informes de denuncia de los empleados cuando se conserven.

Identificación de partes vinculadas o de transacciones significativas con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente.

Si se identifican nuevas partes vinculadas se procederá a la comunicación inmediata a los demás miembros del equipo del encargo y se aplicarán nuevos procedimientos sustantivos.

Transacciones significativas identificadas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios

El auditor debe evaluar el fundamento empresarial de las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios realizadas con partes vinculadas y para ello puede considerar:

- a) Si la transacción es excesivamente compleja
- b) Si se realiza en condiciones inusuales de mercado (precios, tipos de interés, garantías...)
- c) Si carece, en apariencia de un fundamento empresarial lógico
- d) Si implica a partes vinculadas no identificadas previamente
- e) Si se procesa de un modo inusual.
- f) Si la dirección ha discutido con los responsables de gobierno la naturaleza y contabilización de la transacción.
- g) Si la dirección se centra más en un determinado tratamiento contable, en lugar de analizar las condiciones económicas que subyacen en la transacción.

En caso de incongruencia material entre las explicaciones de la dirección y las condiciones de la transacción con la parte vinculada, el auditor deberá, de conformidad con la NIA-ES 500, considerar la fiabilidad de las explicaciones y manifestaciones de la dirección sobre otras cuestiones significativas.

Un fundamento empresarial desde la perspectiva de la parte vinculada que parezca incongruente con la naturaleza de su negocio puede constituir un factor de riesgo de fraude.

En las entidades de pequeña dimensión, al disponer habitualmente de menos controles o carecer de ellos, el auditor puede basarse en menor medida en la autorización y aprobación para obtener evidencia de auditoría sobre la validez de estas transacciones. En su lugar, puede considerar la aplicación de otros procedimientos de auditoría, tales como la inspección de documentos relevantes, la confirmación con partes relevantes de determinados aspectos de las transacciones, o la observación del propietario-gerente en las transacciones.

Afirmación de que las transacciones con partes vinculadas se han realizado en condiciones equivalentes a aquéllas que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

El auditor debe evaluar la justificación de esta afirmación por parte de la dirección siguiendo una o más de las siguientes actuaciones:

- La consideración de la adecuación del proceso seguido por la dirección para justificar la afirmación.
- La verificación de la fuente de los datos internos o externos en los que se sustente la afirmación y la realización de pruebas para determinar si los datos son exactos, completos y relevantes.
- Evaluación de la razonabilidad de cualquier hipótesis significativa en la que la afirmación se base.

5.6 Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas. (A46-A47)

La información revelada sobre transacciones con partes vinculadas puede no ser comprensible si el fundamento empresarial y los efectos de las transacciones en los estados financieros no están claros o son incorrectos; o los términos y condiciones clave, u otros elementos importantes de las transacciones necesarios para su comprensión, no se revelan adecuadamente.

5.7 Manifestaciones escritas

En este epígrafe, se determinan diversas circunstancias en las que puede ser adecuado obtener manifestaciones escritas de los responsables del gobierno de la entidad.

6.- Requerimientos y otros aspectos de las NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores

Como se indica al principio de este documento, en la normativa anterior no existía ninguna norma técnica de auditoría específica para partes vinculadas; siendo el marco general de actuación la NTA “Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada”; por lo tanto, toda la NIA-ES supone considerar sus requisitos específicos como adicionales a los prescritos por las normas técnicas de auditoría anteriores en la medida en que no fueran aplicados dentro del marco general mencionado.

7.- Aplicación práctica de esta NIA-ES

Ante la posibilidad de que existan relaciones y transacciones con partes vinculadas no reveladas, es especialmente importante la planificación y la ejecución de la auditoría con el escepticismo profesional requerido por la NIA-ES 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las NIA*.

8.- Normativa de referencia

Las NIA-ES relacionadas con esta norma que se mencionan a lo largo de la misma son las siguientes:

- NIA-ES 200 “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría”;
- NIA-ES 210 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría;
- NIA-ES 230 Documentación de auditoría;
- NIA-ES 240 Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude;
- NIA-ES 260 Comunicación con los responsables del gobierno;
- NIA-ES 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno;
- NIA-ES 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados;
- NIA-ES 450 Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría;

- NIA-ES 500 Evidencia de auditoría;
- NIA-ES 510 “Encargos iniciales de auditoría- Saldo de apertura”;
- NIA-ES 600 Consideraciones especiales. Auditoría de estados financieros de grupos;
- NIA-ES 700 Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros;
- NIA-ES 705 Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente;

CNyP y Departamento Técnico
REA+REGA Audidores del CGE