

**CONSIDERACIONES ESPECIALES-AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS
(INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE LOS COMPONENTES)
(NIA-ES 600)**

Esta NIA-ES 600 trata de la normativa aplicable a las Auditorías de Grupos de Sociedades estableciendo los procedimientos a aplicar en dichas auditorías y los requerimientos específicos para dichos trabajos de auditoría. En particular, establece los procedimientos a aplicar en aquellas auditorías de grupo en las que participan **los auditores de los componentes**, y como elementos diferenciadores con las auditorías de cuentas anuales individuales, se indican las actuaciones a seguir en relación con, entre otros, los siguientes aspectos:

- La responsabilidad del socio del encargo del grupo;
 - La necesidad de un conocimiento, además del grupo, de sus componentes;
 - El conocimiento del auditor del componente;
 - El establecimiento de la importancia relativa de los componentes;
 - La participación en el trabajo realizado por los auditores de los componentes;
 - El análisis del proceso de consolidación; y
- La comunicación con el auditor de un componente.

Esta NIA-ES también es aplicable, convenientemente adaptada, a aquellos casos en los que un auditor involucre a otros auditores en la auditoría de unos estados financieros que no sean los del grupo.

1.- Introducción

El socio del encargo del grupo se debe satisfacer de que aquellos que realicen el encargo de auditoría del grupo, incluidos los auditores de los componentes, reúnan, en conjunto, la competencia y las aptitudes adecuadas, siendo también responsable dicho socio de la dirección, supervisión y realización del encargo de la auditoría del grupo de acuerdo con los requerimientos de la NIA-ES 220.

El riesgo de auditoría es función del riesgo de incorrección material en los estados financieros y del riesgo de que el auditor no detecte dicha incorrección.

En la auditoría de un grupo, esto incluye:

- a) el riesgo de que el auditor de un componente pueda no detectar una incorrección en la información financiera del componente que pueda dar lugar a una incorrección material

- en los estados financieros del grupo: y
- b) el riesgo de que el equipo del encargo del grupo pueda no detectar dicha incorrección.

2.- Objetivos

Los objetivos del auditor en relación con esta NIA-ES son los siguientes:

- a. determinar si es adecuado actuar como auditor de los estados financieros del grupo; y
- b. si ha decidido actuar como auditor de los estados financieros del grupo debe:
- determinar la **comunicación con los auditores de los componentes; y**
 - obtener la **evidencia de auditoría suficiente y adecuada** sobre la información financiera de los componentes y **el proceso de consolidación.**

3.- Definiciones

Algunas de las definiciones más relevantes de esta NIA-ES son las siguientes:

- a) Componente: una entidad o unidad de negocio cuya información financiera se prepara por la dirección del componente o del grupo **para ser incluida** en los estados financieros del grupo; .
- b) Auditor del componente: auditor que, a petición del equipo del encargo del grupo, realiza un trabajo para la auditoría del grupo en relación con la información financiera de un componente *(también incluye el auditor que realiza la auditoría de cuentas anuales de un componente del grupo, requerida legalmente o por otro motivo, cuando el equipo del encargo decida utilizar dicho trabajo de auditoría)*;
- c) Componente significativo: componente identificado por el equipo del encargo del grupo que:
- es financieramente significativo para el grupo, considerado individualmente; o
 - es probable que, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, incorpore a los estados financieros del grupo un riesgo significativo de incorrección material.
- d) Importancia relativa del componente: la importancia relativa para un componente determinado por el equipo del encargo del grupo;
- e) Estados financieros del grupo: los estados financieros que incluyen la información financiera de más de un componente.
- f) Estados financieros combinados: el término "estados financieros del grupo" también se refiere a estados financieros combinados, es decir, aquellos que resultan de la agregación de la información financiera preparada por componentes que no tienen una entidad dominante pero se encuentran bajo control común. Sin embargo, tal y como se indica en un cuadro aclaratorio en la propia NIA-ES, el marco de información financiera aplicable en España, al que se refiere el artículo 2.1 del

TRLAC, no contempla, con carácter general, criterios y normas de formulación de dicho tipo de estados; por lo que, a este respecto habrá de estarse a lo que, en su caso, pudiera disponerse en la normativa sectorial o específica aplicable a la entidad

4.- Requerimientos

Los requerimientos previstos en esta NIA son:

4.1. Responsabilidad

El socio del encargo del grupo es responsable de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría del grupo, por ello, el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo **no hará referencia** al auditor de un componente, a menos que disposiciones legales o reglamentarias requieran incluir dicha mención.

4.2. Evaluación de la aceptación y continuidad

En aplicación de la NIA-ES 220 referente a Control de Calidad, el socio del encargo del grupo determinará si puede esperar, razonablemente, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en relación con el proceso de consolidación y la información financiera de los componentes, en la que basar la opinión de auditoría del grupo.

Si el socio del encargo del grupo concluye que no le va a ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a restricciones impuestas por la dirección del grupo y esta imposibilidad dará lugar a una denegación de opinión sobre los estados financieros del grupo, el socio del encargo del grupo **deberá decidir si acepta o no el encargo, o, en caso de un encargo recurrente, renunciar al encargo**, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. En lo que respecta a restricciones impuestas y a renuncia del encargo, deberá tenerse en cuenta lo establecido en los artículos 4, 5 y 25.2f, y en los artículos 3.2 y 19 del TRLAC, respectivamente.

En el caso de que disposiciones legales o reglamentarias prohíban al auditor rehusar un encargo o si la renuncia al encargo no es posible por otro motivo, una vez realizada la auditoría hasta donde le haya sido posible, el socio **deberá denegar** la opinión sobre los estados financieros del grupo.

4.3 Estrategia global de auditoría y plan de auditoría

El equipo del encargo del grupo establecerá una estrategia global de auditoría y desarrollará un plan de auditoría del grupo de conformidad con la NIA-ES 300. El socio del encargo del grupo revisará la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo.

4.4 Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos

El auditor debe identificar y valorar los riesgos de incorrección material mediante la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno, así como de los controles del grupo, con el alcance suficiente para confirmar o modificar su identificación inicial de componentes significativos y valorar los riesgos de incorrección.

4.5 Conocimiento del auditor de un componente

Se establece la obligación del equipo del encargo del grupo de obtener conocimiento en relación con el auditor de un componente, en concreto sobre:

- a) Si el auditor del componente conoce y cumplirá los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo y, en especial, si dicho auditor es independiente;
- b) La competencia profesional del auditor del componente;
- c) Si el equipo del encargo del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente **en la medida necesaria para obtener evidencia** de auditoría suficiente y adecuada; y
- d) Si el auditor del componente desarrolla su actividad en un entorno regulador en el que se supervisa activamente a los auditores.

En el caso de que el auditor de un componente **no cumpla** los requerimientos de independencia aplicables a la auditoría del grupo o el equipo del encargo del grupo tenga serias reservas acerca de los puntos anteriores, el equipo del encargo del grupo deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera del componente **sin la colaboración** de dicho auditor.

4.6 Importancia relativa

El equipo del encargo del grupo determinará:

- a) La importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto;
- b) El nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar;
- c) La importancia relativa de aquellos componentes en relación con los cuales sus auditores vayan a realizar una auditoría o una revisión a efectos de la auditoría del grupo. La importancia relativa para el componente será inferior a la de los estados financieros del grupo en su conjunto; y
- d) El umbral por encima del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo.

Si un componente está sujeto a auditoría por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, y el equipo del encargo del grupo **decide utilizar dicha auditoría** como evidencia de

auditoría para la auditoría del grupo, el equipo del encargo del grupo deberá determinar que tanto la importancia relativa para los estados financieros del componente como la importancia relativa para la ejecución del trabajo a nivel del componente cumplen los requerimientos de esta NIA-ES.

4.7 Respuestas a los riesgos valorados

El auditor debe diseñar e implementar respuestas adecuadas frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros aplicando lo previsto en la NIA-ES330

Determinación del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes

a) Componentes significativos.

En el caso de un componente que, considerado de manera individual, sea significativo para el grupo, el auditor del grupo realizará **una o más** de las actuaciones siguientes (dependiendo de si es probable o no que incorpore riesgos significativos de incorrección material a los estados financieros del grupo):

- Una auditoría de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para este, en cualquier caso;
- Una auditoría de uno o más saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar;
- Procedimientos de auditoría específicos en relación con los probables riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo.

b) Componentes no significativos

Para los componentes que no sean significativos, el equipo del encargo del grupo aplicará procedimientos analíticos a nivel de grupo.

Si el equipo del encargo del grupo considera que no se obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada partir del trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes significativos; del trabajo realizado sobre los controles del grupo y sobre el proceso de consolidación; y de los procedimientos analíticos aplicados a nivel de grupo, seleccionará algunos componentes que no sean significativos y realizará, o solicitará al auditor del componente que realice, una o más de las actuaciones siguientes sobre los componentes individuales seleccionados:

- Una auditoría de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para este;
- Una auditoría de uno o más saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar;
- Una revisión de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para este;
- Procedimientos específicos.

Participación en el trabajo realizado por los auditores de los componentes

Si el auditor de un componente significativo realiza una auditoría de la información financiera del mismo, el equipo del encargo del grupo **participará** en la valoración del riesgo realizada por el auditor de dicho componente para identificar riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo.

La naturaleza, el momento y extensión de esta participación, como mínimo incluirá las siguientes actuaciones:

- a) Discusión con el auditor del componente sobre aquellas actividades del componente que sean significativas para el grupo.
- b) Discusión con el auditor del componente sobre la probabilidad de que en la información financiera del componente existan incorrecciones materiales, debido a fraude o error.
- c) Revisión de la documentación del auditor del componente relativo a los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo.

En el caso de que se hayan identificado riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo procedentes de un componente, el equipo del encargo del grupo evaluará la adecuación de los procedimientos de auditoría posteriores que se vayan a aplicar para responder a dichos riesgos y determinará si es necesaria su participación en dichos procedimientos de auditoría posteriores.

4.8 Proceso de consolidación

El equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento de los **controles del grupo y del proceso de consolidación**, incluidas las instrucciones proporcionadas por la dirección del grupo a los componentes.

El equipo del encargo del grupo diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores en relación con el proceso de consolidación para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo surgidos en el proceso de consolidación. Asimismo, evaluará si todos los componentes han sido incluidos en los estados financieros del grupo, si los ajustes y reclasificaciones son adecuados, si las políticas y fechas se han homogeneizado y si toda la información ha sido incluida en los estados financieros del grupo.

4.9 Hechos posteriores al cierre

Cuando el equipo del encargo del grupo o los auditores de los componentes auditen la información financiera de estos, el equipo del encargo del grupo, o los auditores de los componentes, aplicarán procedimientos diseñados para la identificación de hechos ocurridos entre las fechas de la información financiera de los componentes y la fecha del informe de auditoría de los estados financieros del grupo, que puedan hacer necesario ajustar los estados financieros del grupo o revelar información al respecto en estos.

4.10 Comunicación con el auditor de un componente

El equipo del encargo del grupo comunicará, en el momento oportuno, sus requerimientos **al auditor de un componente**.

La comunicación que remita el auditor del grupo especificará:

- a) El trabajo a realizar;
- b) El uso que se va a hacer de ese trabajo;
- c) La forma y el contenido de la comunicación del auditor del componente al equipo del encargo del grupo;
- d) Una solicitud de confirmación al auditor del componente acerca de que colaborará con el equipo del encargo del grupo.;
- e) Los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo y, en especial, los requerimientos de independencia;
- f) En el caso de una auditoría o revisión de la información financiera del componente, la importancia relativa del componente y el umbral a partir del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo;
- g) Los riesgos significativos de incorrección material, debida a fraude o error, identificados en los estados financieros del grupo, que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente; y
- h) Una lista de partes vinculadas preparada por la dirección del grupo, y cualquier otra parte vinculada de la que el equipo del encargo del grupo tenga conocimiento. El equipo del encargo del grupo solicitará al auditor del componente que comunique, en el momento oportuno, las partes vinculadas no identificadas previamente por la dirección del grupo o por el equipo del encargo del grupo.

El equipo del encargo del grupo **solicitará al auditor del componente que le comunique** las cuestiones relevantes para que el equipo del encargo del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo.

La comunicación que remita el auditor del componente especificará lo siguiente:

- a) Una mención de si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo, incluidos los relativos a la independencia y a la competencia profesional;
- b) Una mención de si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos del equipo del encargo del grupo;
- c) La identificación de la información financiera del componente sobre la que el auditor del componente está informando;
- d) La información sobre posibles incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias del componente que puedan dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo;
- e) Una lista de las incorrecciones no corregidas en la información financiera del componente
- f) Los indicadores de una posible existencia de sesgo de la dirección;

- g) Una descripción de cualquier deficiencia significativa que haya sido identificada en el control interno del componente;
- h) Otras cuestiones significativas que el auditor del componente haya comunicado o tenga previsto comunicar a los responsables del gobierno del componente, incluido el fraude o los indicios de fraude;
- i) Cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del grupo; y
- j) Los hallazgos globales del auditor del componente, sus conclusiones u opinión.

4.11 Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida

Evaluación de la comunicación del auditor de un componente y de la adecuación de su trabajo

El equipo del encargo del grupo evaluará la comunicación del auditor del componente, discutirá las cuestiones significativas con el auditor del componente y/o con la Dirección del componente o del Grupo y determinará si es necesario revisar otras partes relevantes de la documentación del auditor del componente.

Si el equipo del encargo del grupo concluyera que el trabajo del auditor del componente es **insuficiente**, el equipo del encargo del grupo determinará:

- 1) los procedimientos adicionales a aplicar; y
- 2) si deben ser aplicados por el auditor del componente o por el equipo del encargo del grupo.

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

El socio del encargo del grupo evaluará el efecto sobre la opinión de auditoría del grupo de cualquier incorrección no corregida (identificada por el equipo del encargo del grupo o comunicada por los auditores de un componente) y de cualquier situación en la que no se haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

4.12 Comunicación con la dirección y los responsables del gobierno del grupo

Comunicación con la dirección del grupo

El equipo del encargo del grupo **determinará** las deficiencias identificadas en el control interno que **deben ser comunicadas** a los responsables del gobierno y a la dirección del grupo.

Para ello, el equipo del encargo del grupo considerará:

- 1) las deficiencias en los controles internos del grupo que dicho equipo haya identificado;
- 2) las deficiencias en el control interno que dicho equipo haya identificado en los componentes;
- 3) las deficiencias en el control interno sobre las que los auditores de un componente hayan llamado la atención del equipo del encargo del grupo.

En el caso de que el equipo del encargo del grupo haya detectado la existencia de fraude o indicios de fraude (NIA-ES 240), el equipo del encargo del grupo lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel apropiado de la dirección del grupo.

Comunicación con los responsables del gobierno del grupo

El equipo del encargo del grupo **comunicará**, a los responsables del gobierno del grupo, además de lo requerido por la NIA-ES 260 y otras NIA-ES, lo siguiente:

- (a) Una descripción general del **tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes**.
- (b) Una descripción general de la naturaleza de la participación planificada del equipo del encargo del grupo en el trabajo a realizar por los auditores de los componentes sobre la información financiera de los componentes significativos.
- (c) Los **casos** en que de la evaluación del trabajo del auditor de un componente realizada por el equipo del encargo del grupo **hayan surgido reservas acerca de la calidad del trabajo de dicho auditor**.
- (d) Cualquier **limitación en la auditoría del grupo**, por ejemplo, cuando el acceso a la información por parte del equipo del encargo del grupo haya sido restringido.
- (e) **La existencia o los indicios de fraude** que involucren a la dirección del grupo, a la dirección de un componente, a los empleados que desempeñan una función significativa en los controles del grupo u otros, cuando el fraude haya dado lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo.

4.13 Documentación

El equipo del encargo del grupo incluirá en la documentación de auditoría:

- 1) Un análisis de los componentes, con indicación de aquéllos que sean significativos, y el tipo de trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes.
- 2) La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la participación del equipo del encargo del grupo en el trabajo realizado por los auditores de los componentes en relación con los componentes significativos, incluido, cuando proceda, en relación con la revisión efectuada por el equipo del encargo del grupo de partes relevantes de la documentación de auditoría de los auditores de los componentes, y sus conclusiones.
- 3) Las comunicaciones escritas entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes sobre los requerimientos del equipo del encargo del grupo.

Adicionalmente, en el párrafo 50 de la NIA-ES se aclara que se considerarán los requerimientos específicos establecidos en el artículo 5.5 del TRLAC en relación con la documentación de las auditorías de grupos consolidados en el que intervengan auditores de terceros países.

5. Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

5.1 *Componentes sujetos a auditoría por disposiciones legales o reglamentarias o por otro motivo (A1)*

Se identifican los factores que **pueden afectar a la decisión del equipo del encargo del grupo** de utilizar o no una auditoría requerida por las disposiciones legales o reglamentarias y estos son:

- a) La existencia de diferencias entre el marco de información financiera aplicado en la preparación de los estados financieros del componente y el aplicado al preparar los estados financieros del grupo;
- b) La existencia de diferencias entre las normas de auditoría y otras normas aplicadas por el auditor del componente y las aplicadas en la auditoría de los estados financieros del grupo;
- c) La realización a tiempo de la auditoría de los estados financieros del componente para cumplir con el calendario de información del grupo.

5.2 *Definiciones (A2 – A7)*

Se matizan y aclaran las definiciones indicadas en este NIA: Componente, Componente significativo y auditor de un componente.

5.3 *Responsabilidad (A8 – A9)*

El socio del encargo del grupo, o la firma de auditoría a la que pertenece dicho socio, **es responsable** de la opinión de auditoría del grupo.

5.4 *Aceptación y continuidad (A10 – A21)*

Obtención de conocimiento en la fase de aceptación o continuidad

En el caso de un nuevo encargo, el equipo del encargo del grupo puede obtener conocimiento del grupo, de sus componentes, y de sus entornos a partir de:

- La información proporcionada por la dirección del grupo y la comunicación que se mantenga con la misma.
- La comunicación con el anterior equipo del encargo del grupo, con la dirección del componente o con los auditores de los componentes.

El **conocimiento** del equipo del encargo del grupo puede incluir los siguientes aspectos:

- a) La estructura del grupo, incluidas tanto la estructura legal como organizativa
- b) Las actividades de negocio de los componentes que sean significativas para el grupo
- c) La utilización de organizaciones de servicios, incluidos centros de servicios compartidos.
- d) Una descripción de los controles del grupo.
- e) La complejidad del proceso de consolidación.
- f) Si los auditores de los componentes que no forman parte de la firma de auditoría realizarán trabajo sobre la información financiera de alguno de los componentes, y el fundamento de la dirección del grupo para nombrar a más de un auditor.
- g) Si el equipo del encargo del grupo:
 - tendrá acceso ilimitado a los responsables del gobierno del grupo, a la dirección del grupo, a los responsables del gobierno del componente, a la dirección del componente, a la información del componente y a los auditores del componente (incluida la documentación de auditoría);
 - podrá realizar el trabajo necesario sobre la información financiera de los componentes.

Expectativa de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada

Un grupo puede constar únicamente de componentes que no se consideren significativos. En estas circunstancias, el socio del encargo del grupo puede razonablemente esperar obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo si el equipo del encargo del grupo puede:

- (a) realizar un trabajo sobre la información financiera de algunos de estos componentes; y
- (b) participar en el trabajo realizado por los auditores de los componentes sobre la información financiera de otros componentes en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Acceso a la información

El acceso a la información por parte del equipo del encargo del grupo puede estar restringido por circunstancias que la dirección del grupo no pueda evitar, por ejemplo, debido a normativa legal relacionada con la confidencialidad y privacidad de datos, o porque el auditor de un componente deniegue el acceso a la documentación de auditoría pertinente considerada necesaria por el equipo del encargo del grupo. Asimismo, también la dirección del grupo puede restringir el acceso a dicha información.

El equipo del encargo del grupo **no podrá obtener evidencia** de auditoría suficiente y adecuada si la dirección del grupo restringe el acceso de dicho equipo o del auditor de un componente a la información de un componente significativo. En este caso o en el caso de que la restricción esté determinada por las circunstancias y el auditor no pueda obtener evidencia suficiente y adecuada, el

equipo del encargo no podrá cumplir con los requerimientos de esta NIA-ES. Por lo tanto, el efecto de estas circunstancias se determinará a la luz de lo establecido en la NIA-ES 705.

Aunque el equipo del encargo del grupo pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada cuando la restricción se produzca en relación con un componente considerado no significativo, el **motivo** de la restricción puede afectar a la opinión de auditoría del grupo.

Términos del encargo

En los términos del encargo de auditoría de un grupo pueden incluirse cuestiones adicionales, tales como que:

- a) La comunicación entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes **no debe restringirse**;
- b) las comunicaciones importantes entre los auditores del componente, los responsables del gobierno de dicho componente, y la dirección del componente, deben dirigirse **también al equipo del encargo del grupo**;
- c) Las comunicaciones importantes entre las autoridades reguladoras y las componentes, relativas a la información financiera, **deben dirigirse también al equipo del encargo del grupo**.

En la medida en que el equipo del encargo del grupo lo considere necesario, debe permitírsele:

- **tener acceso a la información de los componentes**, a los responsables del gobierno de los componentes, a la dirección de los componentes y a los auditores de los componentes (incluida la documentación de auditoría pertinente que considere necesaria el equipo del encargo del grupo); y
- **realizar trabajo sobre la información financiera de los componentes o solicitar a los auditores de los componentes que lo realicen**.

5.5 Estrategia global de auditoría y plan de auditoría (A22)

La revisión por el socio del encargo del grupo de la estrategia global de auditoría del grupo y del plan de auditoría del grupo es una parte importante del cumplimiento de su responsabilidad de dirigir el encargo de auditoría del grupo.

5.6 Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos (A23 – A31)

Cuestiones sobre las que el equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento

El anexo 2 de esta NIA contiene orientaciones sobre cuestiones que afectan específicamente a los grupos, incluido el proceso de consolidación, en relación con obtención de conocimiento del sector, de la regulación y de otros factores externos que afecten a la entidad, incluidos el marco de

información financiera aplicable obtención de conocimiento del sector, de la regulación y de otros factores externos que afecten a la entidad, incluidos el marco de información financiera aplicable

Instrucciones emitidas por la dirección del grupo a los componentes

Para lograr la uniformidad y comparabilidad de la información financiera, la dirección del grupo, generalmente, proporciona instrucciones a los componentes. Dichas instrucciones especifican los requerimientos que debe cumplir la información financiera de los componentes que será incluida en los estados financieros del grupo, y, a menudo, incluyen manuales de procedimientos de información financiera y un dossier de consolidación.

El equipo del encargo del grupo determinará, con respecto a las instrucciones, entre otras cosas, lo siguiente:

- La claridad y facilidad de aplicación de las instrucciones.
- Si las instrucciones:
 - describen adecuadamente las características del marco de información aplicable;
 - prevén información a revelar suficiente para cumplir con los requerimientos del marco de información financiera aplicable,
 - prevén la identificación de los ajustes de consolidación, por ejemplo, las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, y los saldos contables intragrupo; y
 - prevén la aprobación de la información financiera por la dirección del componente.

Fraude

El auditor debe identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude, y diseñar e implementar las respuestas apropiadas frente a los riesgos valorados, aplicando lo indicado en la NIA 240.

Discusión entre los miembros del equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes sobre los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluidos los riesgos de fraude

Los miembros clave del equipo del encargo deben discutir la probabilidad de que exista una incorrección material en los estados financieros debida a fraude o error, prestando una especial atención a los riesgos debidos a fraude. En la auditoría de un grupo, los auditores de los componentes también pueden ser incluidos en estas discusiones. La determinación por el socio del encargo del grupo de quién participará en dichas discusiones, del modo y el momento en el que tendrán lugar, así como su extensión, se verá condicionada por factores tales como la experiencia previa con el grupo.

Factores de riesgo

El anexo 3 de la NIA contiene ejemplos de condiciones o hechos que, individualmente o de forma agregada, pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluidos los riesgos debidos a fraude.

Valoración del riesgo

La valoración por el equipo del encargo del grupo, a nivel de grupo, de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo se basa en:

- 1) La información obtenida a partir del conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos, y del proceso de consolidación, incluida la evidencia de auditoría obtenida al realizar la evaluación del diseño e implementación de los controles del grupo y de los controles que sean relevantes para la consolidación.
- 2) La información obtenida de los auditores de los componentes.

5.7 Conocimiento del auditor de un componente (A32 – A41)

El equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento del auditor de un componente sólo cuando prevea solicitar al auditor del componente que realice algún trabajo sobre la información financiera de dicho componente para la auditoría del grupo. Por ejemplo, **no será necesario obtener conocimiento de los auditores** de aquellos componentes para los que el equipo del encargo del grupo prevea aplicar procedimientos analíticos sólo a nivel del grupo.

Procedimientos del equipo del encargo del grupo para obtener conocimiento del auditor del componente y de las fuentes de evidencia de auditoría

La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos del equipo del encargo del grupo para obtener conocimiento del auditor de un componente se ven afectados por factores tales como la experiencia previa con dicho auditor o el conocimiento previo de aquel, y la medida en la que el equipo del encargo del grupo y el auditor del componente estén sujetos a políticas y procedimientos comunes

- 1) En el **primer ejercicio** de participación del auditor de un componente, el equipo del encargo del grupo puede, por ejemplo:
 - a) evaluar los resultados del sistema de seguimiento del control de calidad cuando dicho equipo y el auditor del componente pertenecen a una firma de auditoría o a una red que opera bajo políticas y procedimientos de seguimiento comunes;
 - b) visitar al auditor del componente para discutir las cuestiones mencionadas en el apartado 19 de la presente NIA;
 - c) solicitar al auditor del componente que confirme por escrito los aspectos a los que hace referencia el citado apartado (el *anexo 4 contiene un ejemplo de confirmación escrita*

realizada por un auditor de un componente;

d) solicitar al auditor del componente que cumplimente cuestionarios sobre las cuestiones mencionadas;

e) discutir acerca del auditor del componente con los colegas de la firma de auditoría del socio del encargo del grupo o con terceros reputados que tengan conocimiento del auditor del componente;

f) obtener confirmaciones de la organización u organizaciones profesionales a las que pertenezca el auditor del componente, de las autoridades de las que el auditor del componente obtuvo la autorización para ejercer o de otros terceros.

2) En **ejercicios posteriores**, el conocimiento del auditor del componente puede basarse en la experiencia previa del equipo del encargo del grupo con dicho auditor. El equipo del encargo del grupo puede solicitar al auditor del componente que confirme si ha cambiado algo en relación con las cuestiones enumeradas en el apartado 19 con respecto al ejercicio anterior.

Requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo

Al realizar trabajo sobre la información financiera de un componente para una auditoría del grupo, **el auditor del componente está sujeto a los requerimientos de ética que sean aplicables a la auditoría del grupo.**

Competencia profesional del auditor de un componente

El conocimiento de la competencia profesional del auditor de un componente por el equipo del encargo del grupo puede abarcar aspectos tales como:

- si posee conocimiento de las normas de auditoría y demás normas aplicables a la auditoría del grupo
- si tiene las cualificaciones específicas necesarias (por ejemplo, conocimientos específicos de un sector) para realizar el trabajo sobre la información financiera de ese componente;
- cuando sea pertinente, si posee conocimiento del marco de información financiera aplicable que sea suficiente para cumplir con sus responsabilidades en la auditoría del grupo como auditor de un componente

Aplicación del conocimiento del equipo del encargo del grupo relativo al auditor de un componente

El equipo del encargo del grupo no puede contrarrestar el hecho de que el auditor de un componente no sea independiente mediante su participación en el trabajo de dicho auditor o mediante la realización de una valoración adicional del riesgo o la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores a la información financiera del componente.

Sin embargo, el equipo del encargo del grupo sí puede superar aquellas reservas que no alcancen el grado de serias acerca de la competencia profesional del auditor de un componente (por ejemplo, la carencia de conocimientos específicos del sector), mediante su participación en el trabajo del

auditor del componente o mediante la realización de una valoración adicional del riesgo o la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores a la información financiera del componente.

5.8 Importancia relativa (A42 – A46)

El auditor debe determinar:

- a. la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto; y
- b. el nivel o niveles de importancia relativa a aplicar a determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, si, en las circunstancias específicas de la entidad, hay determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, en relación con los cuales quepa, razonablemente, suponer que la existencia de incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto influiría en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros; y
- c. determinar la importancia relativa para la ejecución del trabajo.

En el contexto de la auditoría de un grupo, la importancia relativa se determina tanto para los estados financieros del grupo en su conjunto, como para la información financiera de los componentes. Para establecer la estrategia global de auditoría del grupo se utiliza la importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto.

5.9 Respuesta a los riesgos valorados (A47 – A55)

Determinación del tipo de trabajo que debe ser realizado sobre la información financiera de los componentes

La determinación por parte del equipo del encargo del grupo del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de un componente y su participación en el trabajo del auditor del componente se verá condicionada por:

- (a) la significatividad del componente;
- (b) los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo;
- (c) la evaluación por el equipo del encargo del grupo del diseño de los controles del grupo y la determinación de si se han implementado; y
- (d) el conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor del componente.

Se adjunta en la NIA-ES, un diagrama muestra de qué modo la significatividad del componente afecta a la determinación por el equipo del encargo del grupo del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera del componente.

Componentes significativos

El equipo del encargo del grupo puede identificar un componente como significativo porque sea probable que incorpore riesgos significativos de incorrección material a los estados financieros del grupo debido a su naturaleza o circunstancias específicas.

El equipo del encargo del grupo puede diseñar procedimientos de auditoría que respondan a un probable riesgo significativo de incorrección material en los estados financieros del grupo.

Componentes que no son significativos

Los resultados de los procedimientos analíticos sirven para corroborar las conclusiones del equipo del encargo del grupo de que no existen riesgos significativos de incorrección material en la información financiera agregada de los componentes que no sean significativos.

Se indican (A51), diversos factores que afectan a la decisión del equipo del encargo del grupo sobre el número de componentes a seleccionar, los componentes concretos a elegir y el tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes individuales no significativos seleccionados.

Participación en el trabajo realizado por los auditores de los componentes

Los factores que pueden incidir en la participación del equipo del encargo del grupo en el trabajo del auditor del componente incluyen:

- (a) la significatividad del componente;
- (b) los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo; y
- (c) el conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor del componente.

Se establecen (A55), las diversas formas de participación en el trabajo del auditor del componente, en función del conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga de dicho auditor

5.10 Proceso de consolidación (A56)

Ajustes y reclasificaciones de consolidación

El proceso de consolidación puede requerir ajustes de importes incluidos en los estados financieros del grupo que no se someten a los sistemas habituales de procesamiento de transacciones, y pueden no estar sujetos a los mismos controles internos a que está sujeta otra información financiera.

Será necesaria la evaluación por el equipo del encargo del grupo de la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes.

5.11 Comunicación con el auditor de un componente (A57- A60)

Sin una comunicación recíproca efectiva entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes, existe el riesgo de que el equipo del encargo del grupo no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo.

Los requerimientos del equipo del encargo del grupo se comunican a menudo a través de una carta de instrucciones. El anexo 5 de la NIA contiene orientaciones sobre las cuestiones obligatorias y adicionales que pueden incluirse en dicha carta de instrucciones. La comunicación del auditor del componente con el equipo del encargo del grupo a menudo adopta la forma de un memorando o informe sobre el trabajo realizado.

5.12 Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida (A61 – A63)

Revisión de la documentación de auditoría del auditor de un componente

La documentación de auditoría del auditor de un componente que es relevante para la auditoría del grupo puede variar en función de las circunstancias. A menudo, la atención se centra en la documentación de auditoría correspondiente a los riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo.

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

Si el equipo del encargo del grupo concluye que no se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo, puede solicitar al auditor del componente que aplique procedimientos adicionales. Si esto no fuera posible, el equipo del encargo del grupo podría aplicar sus propios procedimientos a la información financiera del componente.

5.13 Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo (A64 – A66)

Comunicación con la dirección del grupo

La NIA 240 contiene requerimientos y orientaciones sobre la comunicación de los casos 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

Comunicación con los responsables del gobierno del grupo

Las cuestiones que el equipo del encargo del grupo comunica a los responsables del gobierno del grupo pueden incluir aquellas, sobre las que los auditores de los componentes han llamado la atención de dicho equipo y que éste considera significativas para las responsabilidades de los responsables del gobierno del grupo. La comunicación con estos últimos tiene lugar en distintos momentos durante la realización de la auditoría del grupo.

ANEXOS INCLUIDOS EN LA NIA-ES 600

ANEXO 1.- Ejemplo de una opinión con salvedades cuando el equipo del encargo del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo.

ANEXO 2.- Ejemplos de cuestiones sobre las que el equipo del encargo del grupo obtiene conocimiento.

ANEXO 3.- Ejemplos de condiciones o hechos que pueden indicar la existencia de **riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo.**

ANEXO 4. - Ejemplos de confirmaciones del auditor de un componente.

ANEXO 5.- Cuestiones obligatorias y adicionales incluidas en la **carta de instrucciones del equipo del encargo del grupo.**

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

La norma técnica de Relación entre auditores, vigente hasta la aplicación de las NIA-ES; es decir, la publicada por Resolución del ICAC de 27 de Junio de 2011, *(que supuso una importante modificación en relación con la anterior Norma Técnica de Relación entre auditores, publicada el 25 de Febrero de 2003)*, en su epígrafe “Auditoría de cuentas anuales consolidadas cuando se utiliza el trabajo de otro auditor” ya recogía, si bien con un menor desarrollo que la NIA-ES 600, prácticamente todos los requerimientos indicados en esta NIA-ES.

Como un aspecto novedoso, cabe destacar que la NIA-ES 600 presenta una serie de ANEXOS, en los que se incluyen diversos ejemplos sobre cuestiones, hechos o circunstancias, cuya utilización puede ayudar al auditor a cumplir con los requerimientos indicados en la presente norma.

No obstante, y dado que la norma de 27 de Junio, además establecía la actuación a seguir por el auditor en otros casos, el ICAC publicó el 20 de marzo de 2014, una Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores”, complementaria de la NIA-ES 600 que regula los otros dos casos citados en la norma anterior (*cambio de auditores y auditoría conjunta*), por entender que los otros dos casos a los que hacía referencia la citada norma de 27 de Junio de 2011 (*auditoría de componentes, en el caso de cuentas anuales consolidadas, y colaboración con otro auditor para la realización de procedimientos concretos*), ya se recogen en las NIAS-ES en general y en la NIA-ES 600 en particular, sin que por tanto resulte necesaria una norma específica interna para estos dos casos.

7. Aplicación práctica de la NIA-ES 600

La aplicación práctica de la NIA-ES 600 no debe presentar dificultades adicionales dado que muchos de los procedimientos de auditoría ya eran de aplicación para los trabajos de auditoría de cuentas consolidadas correspondientes a ejercicio económicos que se iniciaron a partir del 2 de Julio de 2010, fecha de entrada en vigor de la Ley 12/2010, de 30 de junio, que modificaba, entre otras, la Ley de Auditoría de cuentas de 1988.

8.- Normativa de referencia

Las NIA-ES, y otras normas internacionales de revisión que se mencionan en esta norma, relacionadas con ella son:

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 en los términos del encargo de auditoría.

NIA-ES 220 Control de calidad de la auditoría de estados financieros.

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 de la entidad.

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

NIA-ES 300 Planificación de la auditoría de estados financieros.

NIA-ES 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material significativa mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.

NIA-ES 320 Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de auditoría.

NIA-ES 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados.

NIA-ES 610 Utilización del trabajo de los auditores internos.

NIA-ES 705 Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente;

NIER-2400 Encargos de revisión de estados financieros; y

NIER-2410 Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor de la entidad.

CNyP y Departamento Técnico

REA + REGA Auditores del CGE