

## NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 600

### CONSIDERACIONES ESPECIALES-AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE LOS COMPONENTES)

(NIA-ES 600 adaptada para su aplicación al Sector Público Español,  
NIA-ES-SP 1600, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la  
Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019)

#### CONTENIDO

	Apartado
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta NIA-ES-SP .....	1-6
Fecha de entrada en vigor .....	7
<b>Objetivos</b> .....	8
<b>Definiciones</b> .....	9-10
<b>Requerimientos</b>	
Responsabilidad.....	11
Aceptación y continuidad.....	12-14
Estrategia global de auditoría y plan de auditoría.....	15-16
Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos.....	17-18
Conocimiento del auditor de un componente.....	19-20
Importancia relativa.....	21-23
Respuestas a los riesgos valorados.....	24-31
Proceso de consolidación .....	32-37
Hechos posteriores al cierre .....	38-39
Comunicación con el auditor de un componente. ....	40-41
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.....	42-45
Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo .....	46-49
Documentación.....	50
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	
Componentes sujetos a auditoría por disposiciones legales o reglamentarias o por otro motivo.....	A1

Definiciones.....	A2-A7
Responsabilidad.....	A8-A9
Aceptación y continuidad.....	A10-A21
Estrategia global de auditoría y plan de auditoría.....	A22
Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos.....	A23-A31
Conocimiento del auditor de un componente.....	A32-A41
Importancia relativa.....	A42-A46
Respuestas a los riesgos valorados .....	A47-A55
Proceso de consolidación .....	A56
Comunicación con el auditor de un componente.....	A57-A60
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.....	A61-A63
Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo .....	A64-A66

Anexo 1: Ejemplo de una opinión no modificada o “limpia” de la auditoría de un grupo.

Anexo 2: Ejemplos de cuestiones sobre las que el equipo de trabajo 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 de trabajo del grupo.

---

La Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES-SP) 1600, “Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA-ES-SP 1200, “Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español”.

“Las Normas NIA-ES-SP, resultado de la adaptación al Sector Público Español de las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES), se realizan en el marco del contrato suscrito entre IFAC y el ICAC (número de referencia ES-ICAC-WR-NOA-2015) y se publican con el conocimiento de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Las Normas “NIA-ES” y “NCCI” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicada por la IFAC en inglés en abril de 2009. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas (ICAC) y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en [www.ifac.org](http://www.ifac.org) o escribiendo a [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).”

Considerando la distinta legislación que aplica a la auditoría del Sector Público en relación con la auditoría privada, así como que se excluye en esta última la aplicación a los auditores públicos de los preceptos relativos a las relaciones entre los auditores en los procesos de consolidación, y teniendo en cuenta que existen formas de acceso tasadas en la legislación de auditoría pública a los papeles de trabajo de los auditores privados que actúan como tales en el Sector Público y la habilitación necesaria del levantamiento del secreto profesional en la legislación de auditoría privada, se matiza y circunscribe el alcance que han de tener los trabajos de los auditores privados de los componentes mercantiles en el contexto de la consolidación de un ente público que figura como matriz a aquellos asuntos que se consideren como riesgos susceptibles de estar recogidos en el informe de auditoría. En definitiva se trata de recoger la división de responsabilidades derivada de la dualidad regulatoria existente a diferentes niveles entre los auditores públicos y los privados. En correspondencia con lo anterior y considerando criterios de transparencia de la información financiera, en el informe de auditoría se hace constar esta división.

## Introducción

### Alcance de esta NIA-ES-SP

1. Las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español (NIA-ES-SP) son aplicables a las auditorías de grupos. Esta NIA-ES-SP trata de las consideraciones particulares aplicables a las auditorías del grupo y, en concreto, a aquellas en las que participan los auditores de los componentes.
2. Cuando un auditor involucre a otros auditores en la auditoría de unos estados financieros que no sean los del grupo, esta NIA-ES-SP puede resultar de utilidad para dicho auditor, adaptada en la medida en la que las circunstancias lo requieran. Por ejemplo, un auditor puede pedir a otro auditor que presencie el recuento de las existencias o inspeccione los activos fijos físicos situados en un lugar lejano.

Aquellos trabajos de colaboración encargados a auditores privados por el Sector Público se regirán por normas específicas de colaboración establecidas por los órganos de control y de acuerdo con las normas de contratación del Sector Público.

3. El auditor de un componente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de un componente. El equipo de trabajo del grupo puede decidir utilizar la evidencia de auditoría en la que se basa la opinión de auditoría sobre los estados financieros del componente como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo; en este caso, los requerimientos de esta NIA-ES-SP son también de aplicación. (Ref.: Apartado A1)
4. De conformidad con lo establecido en la NIA-ES-SP 1220<sup>1</sup>, se requiere que el auditor jefe del grupo se satisfaga de que aquellos que realicen el trabajo de auditoría del grupo, incluidos los auditores de los componentes, reúnan, en conjunto, la competencia y las aptitudes adecuadas. El auditor jefe del grupo también es responsable de la dirección, supervisión y realización del trabajo de la auditoría del grupo.
5. El auditor jefe del grupo aplicará los requerimientos de la NIA-ES-SP 1220 independientemente de si es el equipo de trabajo del grupo o el auditor de un componente quien realiza el trabajo sobre la información financiera de dicho componente. Esta NIA-ES-SP facilita al auditor jefe del grupo el cumplimiento con los requerimientos de la NIA-ES-SP 1220 cuando los auditores de los componentes realizan el trabajo sobre la información financiera de dichos componentes.
6. El riesgo de auditoría es función del riesgo de incorrección material en los estados financieros y

<sup>1</sup> NIA-ES-SP 1220, "Control de calidad de la auditoría de estados financieros", apartados 14 y 15.

del riesgo de que el auditor no detecte dicha incorrección<sup>2</sup>. En la auditoría de un grupo, esto incluye 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 el riesgo de que el del equipo de trabajo del grupo pueda no detectar dicha incorrección. Esta NIA-ES-SP expone los hechos que el equipo de trabajo del grupo debe tener en cuenta para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de su participación en los procedimientos de valoración del riesgo y en los procedimientos de auditoría posteriores aplicados por los auditores de los componentes a la información financiera de éstos. El propósito de esta participación es la obtención de evidencia de auditoría adecuada en la que basar la opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

En relación con los apartados 3 a 6, véase la nota inicial referida a las relaciones que establece el auditor público con los auditores privados de los componentes nombrados mercantilmente.

### Fecha de entrada en vigor

#### 7. Apartado suprimido

### Objetivos

#### 8. Los objetivos del auditor son los siguientes:

- (a) determinar si es adecuado actuar como auditor de los estados financieros del grupo; y
- (b) si actúa como auditor de los estados financieros del grupo
  - (i) la comunicación clara con los auditores de los componentes sobre el alcance y el momento de realización de su trabajo sobre la información financiera relacionada con los componentes, así como sobre sus hallazgos; y
  - (ii) la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de los componentes y el proceso de consolidación, para expresar una opinión sobre si los estados financieros del grupo han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

En relación con el apartado 8. (b), (i) es preciso tener en cuenta las matizaciones y efectos en relación con los auditores de los componentes, realizadas al inicio de esta NIA-ES-SP.

### Definiciones

#### 9. A efectos de las NIA-ES-SP, los siguientes términos tienen el significado que se señala a continuación:

- (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 (Ref.: Apartados A2-A4)
- (b) Auditor del componente: auditor que, a petición del equipo de trabajo del grupo, realiza un trabajo para la auditoría del grupo en relación con la información financiera de un componente. (Ref.: Apartado A7)

<sup>2</sup> NIA-ES-SP 1200, "Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría", apartado A32.

También incluye al auditor que realiza la auditoría de las cuentas anuales de un componente del grupo, requerida legalmente o por otro motivo, cuando el equipo de trabajo del grupo decida utilizar dicho trabajo de auditoría realizado como evidencia para la auditoría del grupo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 3 y A1 de esta NIA-ES-SP. Teniendo en cuenta las normas del Sector Público que regulan la colaboración con auditores privados en las auditorías públicas y los criterios de no incurrir en un sobrecoste y duplicidad en la realización de la auditoría, los auditores del Sector Público, considerarán normalmente como auditor de los componentes al auditor que realiza la auditoría de las cuentas anuales, aunque podrán admitirse otras circunstancias adecuadamente documentadas. A las relaciones entre el auditor público de la matriz y los auditores privados de los componentes nombrados mercantilmente se les aplicarán los criterios relacionales indicados en recuadro inicial de esta NIA-ES-SP.

- (c) Dirección del componente: la dirección responsable de la preparación de la información financiera de un componente.
- (d) Importancia relativa del componente: la importancia relativa para un componente determinada por el equipo de trabajo del grupo.
- (e) Grupo: todos los componentes cuya información financiera se incluye en los estados financieros del grupo. Un grupo siempre está formado por más de un componente.
- (f) Auditoría del grupo: la auditoría de los estados financieros del grupo.
- (g) Opinión de auditoría del grupo: la opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.
- (h) Auditor jefe del trabajo del grupo: auditor jefe del trabajo u otra persona del órgano de control que es responsable del trabajo del grupo y de su realización, así como del informe de auditoría de los estados financieros del grupo que se emite en nombre del órgano de control. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en la auditoría del grupo, los auditores jefes conjuntos responsables del trabajo y sus equipos constituirán, de forma colectiva, el auditor jefe del trabajo del grupo y el equipo del trabajo del grupo, respectivamente. Esta NIA-ES-SP no trata, sin embargo, ni de la relación entre auditores conjuntos ni del trabajo que realiza uno de los auditores en relación con el trabajo del otro auditor conjunto.
- (i) Equipo de trabajo del grupo: los auditores jefes del trabajo de auditoría, incluido el auditor jefe del trabajo del grupo, y los empleados que determinan la estrategia global de la auditoría del grupo, se comunican con los auditores de los componentes del grupo, aplican procedimientos de auditoría al proceso de consolidación del grupo y evalúan las conclusiones obtenidas de la evidencia de auditoría como base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo.
- (j) Estados financieros del grupo: los estados financieros que incluyen la información financiera de más de un componente. El término "estados financieros del grupo" también se refiere a estados financieros combinados, es decir, que resultan de la agregación de la información financiera preparada por componentes que no tienen una entidad dominante pero se encuentran bajo control común.

A efectos de las NIA-ES-SP adaptadas para su aplicación en España al Sector Público, los estados financieros del grupo se refieren a cuentas anuales consolidadas, estados financieros intermedios consolidados y a otros estados o documentos contables consolidados definidos de acuerdo con la legislación contable aplicable a la entidad.

- (k) Dirección del grupo: la dirección responsable de la preparación de los estados financieros del grupo.
- (l) Controles del grupo: controles diseñados, implementados y mantenidos por la dirección del grupo sobre la información financiera de éste.

(m) Componente significativo: componente identificado por el equipo de trabajo del grupo que: i) es financieramente significativo para el grupo, considerado individualmente, o ii) es probable que, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, incorpore a los estados financieros del grupo un riesgo significativo de incorrección material. (Ref.: Apartados A5-A6)

10. La referencia al “marco de información financiera aplicable” debe entenderse realizada al marco de información financiera que se aplica a los estados financieros del grupo. La referencia al "proceso de consolidación" incluye:

(a) el reconocimiento, la medición, la presentación y la revelación de la información financiera de los componentes en los estados financieros del grupo mediante consolidación, consolidación proporcional o los métodos contables de la participación o del coste; y

(b) la agregación en unos estados financieros combinados de la información financiera de componentes que no tienen una dominante pero que están bajo control común.

## Requerimientos

### Responsabilidad

11. El auditor jefe del grupo es responsable de la dirección, supervisión y realización del trabajo de auditoría del grupo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, así como de que el informe de auditoría que se emita sea adecuado a las circunstancias<sup>3</sup>. 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. Si dicha mención es obligatoria en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias, en el informe de auditoría se indicará que la mención realizada no reduce la responsabilidad del auditor jefe del grupo o del órgano de control al que pertenece el auditor jefe del grupo, en relación con la opinión de auditoría sobre el grupo. (Ref.: Apartados A8-A9).

El equipo de trabajo del grupo puede decidir utilizar el trabajo del auditor legalmente nombrado por la legislación mercantil para realizar una auditoría obligatoria, o por otro motivo, a una entidad mercantil participada. En este caso, en el ámbito del Sector Público, como consecuencia de la distinta legislación en materia de auditoría pública frente a la privada y en aras de la búsqueda de la eficiencia y transparencia, el informe de auditoría de los estados financieros del grupo eximirá de responsabilidad respecto al componente al responsable del trabajo del grupo u órgano de control al que este pertenece, quedando así delimitada la responsabilidad. Todo ello teniendo en consideración lo indicado en el recuadro inicial de esta NIA-ES-SP.

### Aceptación y continuidad

12. Al aplicar la NIA-ES-SP 1220, el auditor jefe 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. A estos efectos, el equipo de trabajo del grupo obtendrá el conocimiento del grupo, de sus componentes, y de sus entornos que sea suficiente para identificar los componentes que probablemente sean significativos. En los casos en los que los auditores de los componentes vayan a realizar un trabajo sobre la información financiera de dichos componentes, el auditor jefe del grupo evaluará si el equipo de trabajo del grupo podrá participar en el trabajo de dichos auditores de los componentes en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref.: Apartados A10-A12)

<sup>3</sup> NIA-ES-SP 1220, apartado 15.

13. Si el auditor jefe del grupo concluye que:
- al equipo de trabajo del grupo no le va a ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a restricciones impuestas por la dirección del grupo; y
  - el posible efecto de esta imposibilidad dará lugar a una denegación de opinión sobre los estados financieros del grupo<sup>4</sup>.

El auditor jefe del grupo deberá:

- en el caso de un nuevo trabajo, no aceptar el trabajo, o, en caso de un trabajo recurrente, renunciar al trabajo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten; o
- en el caso de que disposiciones legales o reglamentarias prohíban al auditor rehusar un trabajo o si la renuncia al trabajo no es posible por otro motivo, una vez realizada la auditoría hasta donde le haya sido posible, denegar la opinión sobre los estados financieros del grupo. (Ref.: Apartados A13-A19)

A los efectos de este apartado, en relación con el análisis de la aceptación y la continuidad, así como de la renuncia se debe tener en cuenta que las competencias de control establecidas en la regulación pública, impiden la renuncia y hacen innecesario, en este contexto, el análisis de la aceptación y la continuidad, ya que se trata del ejercicio de una competencia.

#### *Términos del trabajo*

14. El auditor jefe del grupo acordará los términos del trabajo de auditoría del grupo de conformidad con la NIA-ES-SP 1210<sup>5</sup>. (Ref.: Apartados A20-A21)

Por lo que al Sector Público se refiere, considerando que la obligación de auditoría deviene por la aplicación de la ley y no tiene origen contractual, en la auditoría de la consolidación se aplicarán los mismos criterios establecidos en la NIA-ES-SP 1210 “Término del documento de Inicio”.

#### **Estrategia global de auditoría y plan de auditoría**

15. El equipo de trabajo del grupo establecerá una estrategia global de auditoría y desarrollará un plan de auditoría del grupo de conformidad con la NIA-ES-SP 1300<sup>6</sup>.
16. El auditor jefe del grupo revisará la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo. (Ref.: Apartado A22).

#### **Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos**

17. El auditor debe identificar y valorar los riesgos de incorrección material mediante la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno<sup>7</sup>. El equipo de trabajo del grupo deberá:
- mejorar su conocimiento del grupo, de sus componentes, y de sus entornos, así como de los controles del grupo, durante la fase de aceptación o continuidad; y
  - obtener conocimiento del proceso de consolidación, incluidas las instrucciones emitidas por

<sup>4</sup> NIA-ES-SP 1705 R, “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor público”.

<sup>5</sup> NIA-ES-SP 1210, “Términos del documento de inicio de la auditoría”.

<sup>6</sup> NIA-ES-SP 1300, “Planificación de la auditoría de estados financieros”, apartados 7-12.

<sup>7</sup> NIA-ES-SP 1315, “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección significativa mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”.



la dirección del grupo a los componentes. (Ref.: Apartados A23-A29)

18. El equipo de trabajo del grupo obtendrá conocimiento suficiente para:
- (a) confirmar o modificar la identificación inicialmente realizada de los componentes que probablemente sean significativos; y
  - (b) valorar los riesgos de incorrección en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error<sup>8</sup>. (Ref.: Apartados A30-A31)

En relación con estos apartados es preciso tener en cuenta las matizaciones y efectos en relación con los auditores de los componentes, realizadas al inicio de esta NIA-ES-SP.

### Conocimiento del auditor de un componente

19. Si el equipo de trabajo del grupo prevé solicitar al auditor de un componente que realice trabajo sobre la información financiera del componente, el equipo de trabajo del grupo obtendrá conocimiento sobre las siguientes cuestiones: (Ref.: Apartados A32-A35)
- (a) Si el auditor del componente conoce y cumplirá los requerimientos de ética que sean aplicables para la auditoría del grupo y, en especial, si dicho auditor es independiente. (Ref.: Apartado A37)
  - (b) La competencia profesional del auditor del componente. (Ref.: Apartado A38)
  - (c) Si el equipo de trabajo del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
  - (d) Si el auditor del componente desarrolla su actividad en un entorno regulador en el que se supervisa activamente a los auditores. (Ref.: Apartado A36)
20. 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 de trabajo del grupo tenga serias reservas acerca de las cuestiones enumeradas en el apartado 19(a)-(c), el equipo de trabajo del grupo obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera del componente sin solicitar a dicho auditor la realización de un trabajo sobre tal información. (Ref.: Apartados A39-A41)

En relación con estos apartados es preciso tener en cuenta las matizaciones y efectos en relación con los auditores de los componentes, realizadas al inicio de esta NIA-ES-SP.

### Importancia relativa

21. El equipo de trabajo del grupo determinará lo siguiente: (Ref.: Apartado A42)
- (a) La importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto, en el momento en el que establezca la estrategia global de auditoría del grupo.
  - (b) El nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, cuando, teniendo en cuenta las circunstancias específicas del grupo, existan determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros del grupo en relación con los cuales la existencia de incorrecciones por

---

<sup>8</sup> NIA-ES-SP 1315.

importes inferiores a la importancia relativa determinada para los estados financieros del grupo en su conjunto quepa, razonablemente, prever que influya en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros del grupo.

- (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, a fin de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros del grupo supere la importancia relativa determinada para los estados financieros del grupo en su conjunto. (Ref.: Apartados A43-A44)
  - (d) El umbral por encima del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo. (Ref.: Apartado A45)
22. Cuando los auditores de los componentes vayan a realizar una auditoría a efectos de la auditoría del grupo, el equipo de trabajo del grupo evaluará la adecuación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo determinada a nivel del componente. (Ref.: Apartado A46)
23. Si un componente está sujeto a auditoría por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, y el equipo de trabajo del grupo decide utilizar dicha auditoría como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo, el equipo del trabajo del grupo determinará si:
- (a) la importancia relativa para los estados financieros del componente en su conjunto; y
  - (b) la importancia relativa para la ejecución del trabajo a nivel del componente cumple los requerimientos de esta NIA-ES-SP.

En relación con estos apartados es preciso tener en cuenta las matizaciones y efectos en relación con los auditores de los componentes, realizadas al inicio de esta NIA-ES-SP.

### Respuestas a los riesgos valorados

24. El auditor debe diseñar e implementar respuestas adecuadas frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros<sup>9</sup>. El equipo del trabajo del grupo determinará el tipo de trabajo a realizar, por él mismo, o por los auditores de los componentes en su nombre, sobre la información financiera de los componentes (véanse los apartados 26-29). El equipo del trabajo del grupo determinará también la naturaleza, el momento de realización y la extensión de su participación en el trabajo de los auditores de los componentes (véanse los apartados 30-31).
25. Si la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo a realizar sobre el proceso de consolidación o sobre la información financiera de los componentes se basan en la expectativa de que los controles del grupo operan eficazmente, o si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con las afirmaciones, el equipo del trabajo del grupo realizará pruebas, o solicitará al auditor del componente que realice pruebas, sobre la eficacia operativa de dichos controles.

*Determinación del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes (Ref.: Apartado A47).*

Componentes significativos.

26. En el caso de un componente que, considerado de manera individual, sea significativo para el grupo desde el punto de vista financiero, el equipo del trabajo del grupo, o el auditor del componente en su nombre, realizará una auditoría de la información financiera de dicho componente aplicando la importancia relativa determinada para este.

<sup>9</sup> NIA-ES-SP 1330, "Respuestas del auditor a los riesgos valorados".

27. En el caso de un componente que sea significativo porque es probable que incorpore riesgos significativos de incorrección material a los estados financieros del grupo debido a su naturaleza o sus circunstancias específicas, el equipo del trabajo del grupo, o el auditor del componente en su nombre, realizará una o más de las actuaciones siguientes:
- 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 en relación con los probables riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. (Ref.: Apartado A48)
  - Procedimientos de auditoría específicos en relación con los probables riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. (Ref.: Apartado A49)

#### Componentes no significativos

28. Para los componentes que no sean significativos, el equipo del trabajo del grupo aplicará procedimientos analíticos a nivel de grupo. (Ref.: Apartado A50)
29. Si el equipo del trabajo del grupo considera que no se va a obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo a partir de:
- el trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes significativos;
  - el trabajo realizado sobre los controles del grupo y sobre el proceso de consolidación; y
  - los procedimientos analíticos aplicados a nivel de grupo,

el equipo del trabajo del 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 en relación con la información financiera de los componentes individuales seleccionados: (Ref.: Apartados A51-A53)

- 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.

El equipo del trabajo del grupo variará la selección de componentes a lo largo del tiempo.

En relación con estos apartados es preciso tener en cuenta las matizaciones y efectos en relación con los auditores de los componentes, realizadas al inicio de esta NIA-ES-SP.

#### *Participación en el trabajo realizado por los auditores de los componentes* (Ref.: Apartados A54-A55)

#### Componentes significativos - Valoración del riesgo

30. Si el auditor de un componente realiza una auditoría de la información financiera de un componente significativo, el equipo del trabajo 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 de realización y la extensión de esta participación estarán condicionados por el conocimiento que el equipo del trabajo del grupo tenga del auditor del componente, pero como mínimo dicha participación incluirá las siguientes

actuaciones:

- (a) discusión con el auditor del componente o con la dirección del componente sobre aquellas actividades empresariales del componente que sean significativas para el grupo;
- (b) discusión con el auditor del componente sobre la probabilidad de que en la información financiera de dicho componente exista incorrección material, debida a fraude o error; y
- (c) revisión de la documentación del auditor del componente relativa a los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo. Dicha documentación puede consistir en un memorando que refleje las conclusiones del auditor del componente con respecto a los riesgos significativos identificados.

Riesgos significativos de incorrección material identificados en los estados financieros del grupo.

Procedimientos de auditoría posteriores a realizar.

31. En el caso de que se hayan identificado riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, procedentes de un componente sobre el cual el auditor de éste trabaja, el equipo del trabajo del grupo evaluará la adecuación de los procedimientos de auditoría posteriores que se vayan a aplicar para responder a los riesgos significativos de incorrección material identificados en los estados financieros del grupo. Sobre la base de su conocimiento del auditor del componente, el equipo del trabajo del grupo determinará si es necesaria su participación en dichos procedimientos de auditoría posteriores.

En relación con estos apartados es preciso tener en cuenta las matizaciones y efectos en relación con los auditores de los componentes, realizadas al inicio de esta NIA-ES-SP.

### Proceso de consolidación

32. De conformidad con el apartado 17, el equipo del trabajo 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. De conformidad con el apartado 25, el equipo del trabajo del grupo, o el auditor del componente a solicitud del equipo del trabajo del grupo, realizará pruebas sobre la eficacia operativa de los controles del grupo, si la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo a realizar sobre el proceso de consolidación se basan en una expectativa de que los controles del grupo operan de forma eficaz, o si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con las afirmaciones.
33. El equipo del trabajo 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. Ello incluirá la evaluación de si todos los componentes han sido incluidos en los estados financieros del grupo.
34. El equipo del trabajo del grupo evaluará la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes y de las reclasificaciones de consolidación, así como si existen factores de riesgo de fraude o indicadores de posible sesgo de la dirección. (Ref.: Apartado A56)
35. Si la información financiera de un componente no ha sido preparada de conformidad con las mismas políticas contables que las aplicadas a los estados financieros del grupo, el equipo del trabajo del grupo evaluará si la información financiera de dicho componente ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de los estados financieros del grupo.
36. El equipo del trabajo del grupo determinará si la información financiera identificada en la comunicación del auditor de un componente (véase el apartado 41(c)) es la información financiera que se ha incorporado a los estados financieros del grupo.

37. Si los estados financieros del grupo incluyen los estados financieros de un componente con una fecha de cierre distinta de la fecha de cierre del grupo, el equipo del trabajo del grupo evaluará si dichos estados financieros han sido adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

#### **Hechos posteriores al cierre**

38. Cuando el equipo del trabajo del grupo o los auditores de los componentes auditen la información financiera de éstos, el equipo del trabajo 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.
39. Cuando los auditores de los componentes realicen trabajos distintos a una auditoría de la información financiera de los componentes, el equipo del trabajo del grupo solicitará a dichos auditores que notifiquen al equipo del trabajo del grupo si tienen conocimiento de hechos posteriores al cierre que puedan hacer necesario ajustar los estados financieros del grupo o revelar información al respecto en estos.

#### **Comunicación con el auditor de un componente**

40. El equipo del trabajo del grupo comunicará, en el momento oportuno, sus requerimientos al auditor de un componente. La comunicación especificará el trabajo a realizar, así como el uso que se va a hacer de ese trabajo, y la forma y el contenido de la comunicación del auditor del componente al equipo del trabajo del grupo. También incluirá lo siguiente (Ref.: Apartados A57, A58, A60):
- (a) Una solicitud de que el auditor del componente, conociendo el contexto en el cual el equipo del trabajo del grupo va a utilizar el trabajo de dicho auditor, confirme que colaborará con el equipo del trabajo del grupo. (Ref.: Apartado A59)
  - (b) Los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo y, en especial, los requerimientos de independencia.
  - (c) En el caso de una auditoría o revisión de la información financiera del componente, la importancia relativa del componente (y, si procede, el nivel o niveles de importancia relativa establecida para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) y el umbral a partir del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo.
  - (d) 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. El equipo del trabajo del grupo solicitará al auditor del componente que comunique, en el momento oportuno, cualquier otro riesgo significativo de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, identificado en dicho componente, así como las respuestas del auditor del componente frente a dicho riesgo.
  - (e) Una lista de partes vinculadas preparada por la dirección del grupo, y cualquier otra parte vinculada de la que el equipo del trabajo del grupo tenga conocimiento. El equipo del trabajo 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 trabajo del grupo. El equipo del trabajo del grupo determinará si se debe comunicar a los auditores de otros componentes dichas partes vinculadas adicionales.
41. El equipo del trabajo del grupo solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que el equipo del trabajo del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo. Esta comunicación incluirá lo siguiente: (Ref.: Apartado A60)

- (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 trabajo 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 (no es necesario que la lista incluya las incorrecciones que estén por debajo del umbral de las incorrecciones claramente insignificantes comunicado por el equipo del trabajo del grupo (véase el apartado 40(c));
- (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 que involucren a la dirección del componente, a empleados que desempeñen una función significativa en el control interno del componente o a otros, cuando el fraude haya dado lugar a una incorrección material en la información financiera del componente;
- (i) cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del grupo, o sobre la que el auditor del componente desee llamar la atención del equipo del trabajo del grupo, incluidas las excepciones señaladas en las manifestaciones escritas solicitadas por el auditor del componente a la dirección de este; y
- (j) los hallazgos globales del auditor del componente, sus conclusiones u opinión.

### **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*

42. El equipo del trabajo del grupo evaluará la comunicación del auditor del componente (véase el apartado 41). El equipo del trabajo del grupo:
- (a) discutirá las cuestiones significativas que surjan de dicha evaluación con el auditor del componente y, según corresponda, con la dirección del componente o con la dirección del grupo; y
  - (b) determinará si es necesario revisar otras partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente. (Ref.: Apartado A61)
43. Si el equipo del trabajo del grupo concluyera que el trabajo del auditor del componente es insuficiente, el equipo del trabajo del grupo determinará los procedimientos adicionales a aplicar, y si deben ser aplicados por el auditor del componente o por el equipo del trabajo del grupo.

#### *Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría*

44. El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de

auditoría a un nivel aceptablemente bajo que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión de auditoría<sup>10</sup>. El equipo del trabajo del grupo evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría aplicados al proceso de consolidación, y del trabajo realizado por dicho equipo y por los auditores de los componentes sobre la información financiera de éstos, en la que basar la opinión de auditoría del grupo. (Ref.: Apartado A62)

45. El auditor jefe del grupo evaluará el efecto sobre la opinión de auditoría del grupo de cualquier incorrección no corregida (identificada por el equipo del trabajo 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. (Ref.: Apartado A63)

### **Comunicación con la dirección y los responsables del gobierno del grupo**

#### *Comunicación con la dirección del grupo*

46. El equipo del trabajo 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 de conformidad con la NIA-ES-SP 1265<sup>11</sup>. Para ello, el equipo del trabajo del grupo considerará:
- (a) las deficiencias en los controles internos del grupo que dicho equipo haya identificado;
  - (b) las deficiencias en el control interno que dicho equipo haya identificado en los componentes; y
  - (c) las deficiencias en el control interno sobre las que los auditores de un componente hayan llamado la atención del equipo del trabajo del grupo.
47. En el caso de que el equipo del trabajo del grupo haya detectado la existencia de fraude, o de que el auditor de un componente haya comunicado la existencia de fraude (véase el apartado 41(h)), o la información disponible indique que puede existir un fraude, el equipo del trabajo 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 A64)
48. El auditor de un componente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de un componente. En este caso, el equipo del trabajo del grupo solicitará a la dirección del grupo que informe a la dirección del componente de cualquier cuestión que llegue a conocimiento del equipo del trabajo del grupo y que pueda ser significativa para los estados financieros del componente, pero que la dirección de este último pueda desconocer. Si la dirección del grupo rehúsa comunicar dicha cuestión a la dirección del componente, el equipo del trabajo del grupo discutirá el asunto con los responsables del gobierno del grupo. Si la cuestión permanece sin resolver, el equipo del trabajo del grupo, sin perjuicio de las restricciones legales y profesionales de confidencialidad, considerará la posibilidad de recomendar al auditor del componente que no emita su informe de auditoría sobre los estados financieros de dicho componente hasta que la cuestión se resuelva. (Ref.: Apartado A65)

#### *Comunicación con los responsables del gobierno del grupo*

49. El equipo del trabajo del grupo comunicará lo siguiente a los responsables del gobierno del grupo, además de lo requerido por la NIA-ES-SP 1260 R<sup>12</sup> y otras NIA-ES-SP: (Ref.: Apartado A66)
- (a) Una descripción general del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes.

---

<sup>10</sup> NIA-ES-SP 1200, apartado 17.

<sup>11</sup> NIA-ES-SP 1265, "Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad".

<sup>12</sup> NIA-ES-SP 1260 R, "Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad".

- (b) Una descripción general de la naturaleza de la participación planificada del equipo del trabajo 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 trabajo 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 trabajo 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.

### Documentación

50. El equipo del trabajo del grupo incluirá en la documentación de auditoría<sup>13</sup> :
- (a) 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.
  - (b) La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la participación del equipo del trabajo 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 trabajo del grupo de partes relevantes de la documentación de auditoría de los auditores de los componentes, y sus conclusiones.
  - (c) Las comunicaciones escritas entre el equipo del trabajo del grupo y los auditores de los componentes sobre los requerimientos del equipo del trabajo del grupo.

\*\*\*

### Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Los recuadros de adaptación al Sector Público contenidos en los apartados anteriormente considerados se entenderán trasladados a los epígrafes correspondientes de esta guía aplicativa.

#### Componentes sujetos a auditoría por disposiciones legales o reglamentarias o por otro motivo (Ref.: Apartado 3)

- A1. Entre los factores que pueden afectar a la decisión del equipo del trabajo del grupo de utilizar o no una auditoría requerida por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo se incluyen los siguientes:
- 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.
  - La existencia de diferencias entre las normas de auditoría y otras normas aplicadas por el

<sup>13</sup> NIA-ES-SP 1230, "Documentación de auditoría", apartados 8-11 y apartado A6.



auditor del componente y las aplicadas en la auditoría de los estados financieros del grupo.

- La realización a tiempo de la auditoría de los estados financieros del componente para cumplir con el calendario de información del grupo.

## Definiciones

*Componente* (Ref.: Apartado 9(a))

- A2. La estructura de un grupo afecta al modo de identificar los componentes. Por ejemplo, el sistema de información financiera del grupo puede basarse en una estructura organizativa que proporcione información financiera que ha de prepararse por una dominante y una o más dependientes, negocios conjuntos, o entidades participadas contabilizadas por los métodos de la participación o del coste; por un establecimiento principal y una o más divisiones o sucursales; o por una combinación de ambas. Sin embargo, algunos grupos pueden organizar sus sistemas de información financiera por función, proceso, producto o servicio (o por grupos de productos o servicios), o por ubicación geográfica. En estos casos, por entidad o unidad de negocio para la cual la dirección del grupo o del componente prepara información financiera que se incluye en los estados financieros del grupo puede entenderse una función, un proceso, un producto o servicio (o grupos de productos o servicios), o una ubicación geográfica.
- A3. Pueden existir varios niveles de componentes dentro del sistema de información financiera del grupo, en cuyo caso puede resultar más apropiado identificar componentes a determinados niveles de agregación en lugar de individualmente.
- A4. Los componentes agregados a un determinado nivel pueden constituir un componente a efectos de la auditoría del grupo; sin embargo, dicho componente puede también preparar estados financieros del grupo que incorporen la información financiera de los componentes que engloba (es decir, un subgrupo). En consecuencia, varios responsables del trabajo del grupo pueden aplicar esta NIA-ES-SP para diferentes subgrupos dentro de un grupo más amplio.

*Componente significativo* (Ref.: Apartado 9(m))

- A5. A medida que la significatividad financiera individual de un componente aumenta, por lo general, los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo también aumentan. El equipo del trabajo del grupo puede aplicar un cierto porcentaje a una referencia elegida, como ayuda para identificar componentes que individualmente tienen significatividad financiera. La identificación de una referencia y la determinación de un porcentaje a aplicar conllevan la aplicación del juicio profesional. Dependiendo de la naturaleza y circunstancias del grupo, pueden ser referencias apropiadas los activos, los pasivos, los flujos de efectivo, los beneficios o el volumen de operaciones del grupo. Por ejemplo, el equipo del trabajo del grupo puede considerar que los componentes que superen el 15% de la referencia elegida son significativos. Un porcentaje mayor o menor puede, sin embargo, considerarse apropiado según las circunstancias.
- A6. El equipo del trabajo del grupo puede considerar también que un componente es fuente probable de riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debido a la naturaleza o a las circunstancias específicas de dicho componente (es decir, riesgos que requieren una consideración de auditoría especial<sup>14</sup>). Por ejemplo, un componente puede realizar operaciones en moneda extranjera y, por ello, exponer al grupo a un riesgo significativo de incorrección material, aun cuando el componente individualmente considerado no tenga significatividad para el grupo desde el punto de vista financiero.

En los apartados A3 a A6 téngase en cuenta el recuadro inicial de esta NIA-ES-SP

*Auditor de un componente* (Ref.: Apartado 9(b))

<sup>14</sup> NIA-ES-SP 1315, apartados 27-29.

- A7. Un miembro del equipo del trabajo del grupo puede realizar un trabajo sobre la información financiera de un componente para la auditoría del grupo a petición del equipo del trabajo del grupo. Cuando éste es el caso, este miembro del equipo del trabajo se considera también auditor del componente.

En el apartado A7 téngase en cuenta el recuadro inicial de esta NIA-ES-SP

#### **Responsabilidad (Ref.: Apartado 11)**

- A8. Aunque los auditores de los componentes pueden realizar un trabajo sobre la información financiera de los componentes para la auditoría del grupo y, en ese caso, sean responsables de sus hallazgos, conclusiones u opiniones globales, el responsable del trabajo del grupo, o el órgano de control al que pertenece dicho auditor jefe, es responsable de la opinión de auditoría del grupo.
- A9. Cuando la opinión de auditoría del grupo sea una opinión modificada porque el equipo del trabajo del grupo no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la información financiera de uno o más componentes, el párrafo “Fundamento de la opinión modificada” del informe de auditoría de los estados financieros del grupo describirá los motivos de esa imposibilidad sin referirse al auditor del componente, a menos que dicha referencia sea necesaria para explicar adecuadamente las circunstancias<sup>15</sup>.

#### **Aceptación y continuidad**

##### *Obtención de conocimiento en la fase de aceptación o continuidad (Ref.: Apartado 12)*

- A10. En el caso de un nuevo trabajo, el equipo del trabajo 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;
  - la comunicación con la dirección del grupo; y
  - en su caso, la comunicación con el anterior equipo del trabajo del grupo, con la dirección del componente o con los auditores de los componentes.
- A11. El conocimiento del equipo del trabajo del grupo puede incluir los siguientes aspectos:
- La estructura del grupo, incluidas tanto la estructura legal como organizativa (es decir, el modo en el que está organizado el sistema de información financiera del grupo).
  - Las actividades de negocio de los componentes que sean significativas para el grupo, incluidos los entornos político y económico, sectorial y regulador, en los que desarrollan tales actividades.
  - La utilización de organizaciones de servicios, incluidos centros de servicios compartidos.
  - Una descripción de los controles del grupo.
  - La complejidad del proceso de consolidación.
  - Si los auditores de los componentes que no forman parte del órgano de control al que pertenece el auditor jefe del grupo, (*frase suprimida por adaptación al Sector Público*), 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.
  - Si el equipo del trabajo del grupo:

<sup>15</sup> NIA-ES-SP 1705 R, apartado 20.

- 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 pertinente que considere necesaria el equipo del trabajo del grupo); y
- podrá realizar el trabajo necesario sobre la información financiera de los componentes.

A12. En el caso de un trabajo recurrente, la capacidad del equipo del trabajo del grupo para obtener evidencias de auditoría adecuada y suficiente puede verse afectada por cambios significativos, como, por ejemplo:

- Cambios en la estructura del grupo (por ejemplo, adquisiciones, enajenaciones, reorganizaciones o cambios en el modo en el que se organiza el sistema de información financiera del grupo).
- Cambios en las actividades empresariales de los componentes que son significativas para el grupo.
- Cambios en la composición de los responsables del gobierno del grupo, la dirección del grupo o los directivos clave de los componentes significativos.
- Reservas del equipo del trabajo del grupo acerca de la integridad y competencia de la dirección del grupo o de los componentes.
- Cambios en los controles del grupo.
- Cambios en el marco de información financiera aplicable.

*Expectativa de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref.: Apartado 13)*

A13. Un grupo puede constar únicamente de componentes que no se consideren significativos. En estas circunstancias, el auditor jefe 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 trabajo 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 (Ref.: Apartado 13)*

A14. El acceso a la información por parte del equipo del trabajo 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 trabajo del grupo. Asimismo, también la dirección del grupo puede restringir el acceso a dicha información.

A15. Aun cuando el acceso a la información esté restringido por las circunstancias, el equipo del trabajo del grupo podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada; sin embargo, esto será menos probable a medida que aumente la significatividad del componente. Por ejemplo, el equipo del trabajo del grupo puede no tener acceso a los responsables del gobierno, a la dirección o al auditor (incluida la documentación de auditoría pertinente considerada necesaria por el equipo del trabajo del grupo) de un componente contabilizado por el método de la participación. Si el componente no

es significativo, y el equipo del trabajo del grupo dispone de los estados financieros completos del componente, incluido el informe de auditoría de dichos estados financieros, y tiene acceso a la información que posee la dirección del grupo en relación con dicho componente, el equipo del trabajo del grupo puede llegar a concluir que dicha información constituye evidencia de auditoría suficiente y adecuada con relación a dicho componente. Sin embargo, si el componente es significativo, el equipo del trabajo del grupo no podrá cumplir con los requerimientos de esta NIA-ES-SP relevantes en las circunstancias de la auditoría de un grupo. Por ejemplo, al equipo del trabajo del grupo no le será posible cumplir con el requerimiento de participación en el trabajo del auditor del componente, establecido en los apartados 30 y 31. El equipo del trabajo del grupo no podrá, por lo tanto, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con dicho componente. El efecto de la imposibilidad del equipo del trabajo del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada se determinará a la luz de lo establecido en la NIA-ES-SP 1705 R.

- A16. El equipo del trabajo 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.
- A17. Aunque el equipo del trabajo 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. Por ejemplo, puede afectar a la fiabilidad de las respuestas de la dirección del grupo a las indagaciones del equipo del trabajo del grupo, y de las manifestaciones de la dirección del grupo al equipo del trabajo del grupo.
- A18. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir al auditor jefe del grupo rehusar o renunciar a un trabajo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones se nombra al auditor para un periodo específico y se le prohíbe renunciar antes de la finalización de dicho periodo. *Asimismo, en el Sector Público, debido a la naturaleza del mandato o a consideraciones de interés público, el auditor puede no tener la opción de rehusar o renunciar a un trabajo.* En estas circunstancias, esta NIA-ES-SP sigue siendo aplicable a la auditoría del grupo, y el efecto de la imposibilidad del equipo del trabajo del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada se determinará a la luz de lo establecido en la NIA-ES-SP 1705 R.

Se ha añadido una frase suprimida en la NIA-ES, referente al Sector Público.

- A19. El anexo 1 contiene un ejemplo de un informe de auditoría con una opinión con salvedades por la imposibilidad del equipo del trabajo del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un componente significativo contabilizado por el método de la participación, siendo el efecto, a juicio del equipo del trabajo del grupo, material pero no generalizado.

*Términos del trabajo* (Ref.: Apartado 14)

- A20. En los términos del trabajo se identifica el marco de información financiera aplicable<sup>16</sup>. En los términos del trabajo de auditoría de un grupo pueden incluirse cuestiones adicionales, tales como que:
- la comunicación entre el equipo del trabajo del grupo y los auditores de los componentes no debe restringirse, salvo por lo establecido en las disposiciones legales o reglamentarias;
  - las comunicaciones importantes entre los auditores del componente, los responsables del gobierno de dicho componente, y la dirección del componente, incluidas las comunicaciones sobre deficiencias significativas en el control interno, deben dirigirse también al equipo del trabajo del grupo;
  - las comunicaciones importantes entre las autoridades reguladoras y los componentes, relativas

<sup>16</sup> NIA-ES-SP 1210, apartado 8.

a la información financiera, deben dirigirse también al equipo del trabajo del grupo; y

- en la medida en que el equipo del trabajo 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 trabajo del grupo); y
  - realizar trabajo sobre la información financiera de los componentes o solicitar a los auditores de los componentes que lo realicen.

A21. Las restricciones impuestas en relación con:

- el acceso del equipo del trabajo del grupo a la información de los componentes, a los responsables del gobierno de los componentes, a la dirección de los componentes o a los auditores de los componentes (incluida la documentación de auditoría pertinente que considere necesaria el equipo del trabajo del grupo); o
- el trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes, después de la aceptación del trabajo de auditoría del grupo por el auditor jefe del grupo, conllevan la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, lo que puede afectar a la opinión de auditoría del grupo. En circunstancias excepcionales, puede incluso llevar a renunciar al trabajo, si las disposiciones legales o reglamentarias así lo permiten.

En relación con los apartados A10 a A21, téngase en cuenta lo indicado en el recuadro de los apartados 12 a 14.

#### **Estrategia global de auditoría y plan de auditoría (Ref.: Apartado 16)**

A22. La revisión por el auditor jefe 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 trabajo de auditoría del grupo.

#### **Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos**

*Cuestiones sobre las que el equipo del trabajo del grupo obtendrá conocimiento (Ref.: Apartado 17)*

A23. La NIA-ES-SP 1315 contiene orientaciones sobre las cuestiones que el auditor puede considerar para la 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; la naturaleza de la entidad; sus objetivos y estrategias y los correspondientes riesgos de negocio; y la medición y revisión de la evolución financiera de la entidad<sup>17</sup>. El anexo 2 de esta NIA-ES-SP contiene orientaciones sobre cuestiones que afectan específicamente a los grupos, incluido el proceso de consolidación.

*Instrucciones emitidas por la dirección del grupo a los componentes (Ref.: Apartado 17)*

A24. 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. Un dossier de consolidación generalmente se compone de formularios normalizados destinados a proporcionar información financiera para su incorporación a los estados financieros del grupo. Sin embargo, los dossieres de consolidación generalmente no adoptan la forma de estados financieros completos preparados y presentados de

<sup>17</sup> NIA-ES-SP 1315, apartados A17-A41.

conformidad con el marco de información financiera aplicable.

A25. Las instrucciones habitualmente abarcan los siguientes aspectos:

- las políticas contables a aplicar;
- la información a revelar en los estados financieros del grupo, bien por requerimiento legal o por otro motivo, incluidos:
  - la identificación de segmentos y la información sobre ellos;
  - las relaciones y transacciones con partes vinculadas;
  - las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados;
  - los saldos contables intragrupo; y
- una previsión temporal de presentación de la información.

A26 El equipo del trabajo del grupo determinará, con respecto a las instrucciones, entre otras cosas, lo siguiente:

- La claridad y facilidad de aplicación de las instrucciones para cumplimentar el dossier de consolidación.
- 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, por ejemplo, la información a revelar sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas y la información correspondiente a los segmentos;
  - 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* (Ref.: Apartado 17)

A27. 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<sup>18</sup>. La información utilizada para la identificación de los riesgos de que exista una incorrección material en los estados financieros del grupo debida 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 debida a fraude.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en el grupo, incluido cualquier riesgo específico de fraude identificado por la dirección del grupo, o para identificar los saldos contables, los tipos de transacciones o la información a revelar en relación con los cuales sea probable la existencia de un riesgo de fraude.
- Si existen determinados componentes respecto de los cuales es probable la existencia de un riesgo de fraude.
- El modo en el que los responsables del gobierno del grupo controlan los procesos aplicados

<sup>18</sup> NIA-ES-SP 1240, "Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude".

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 los auditores internos (y, si se considera apropiado, de la dirección del componente, de los auditores del componente, y otros) ante la indagación del equipo del trabajo del grupo sobre si tienen conocimiento 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.

*Discusión entre los miembros del equipo del trabajo 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. (Ref.: Apartado 17)*

A28. Los miembros clave del equipo del trabajo 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<sup>19</sup>. La determinación por el auditor jefe 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.

A29. Las discusiones proporcionarán una oportunidad para:

- Compartir el conocimiento sobre los componentes y sus entornos, incluidos los controles del grupo.
- Intercambiar información sobre los riesgos de negocio de los componentes o del grupo.
- Intercambiar ideas sobre cómo y en qué parte de los estados financieros del grupo podría existir una incorrección material debida a fraude o error, así como la manera en que la dirección del grupo y la dirección de un componente podrían proporcionar y ocultar información financiera fraudulenta, y la forma en la que se podría producir una apropiación indebida de los activos de los componentes.
- Identificar las prácticas seguidas por la dirección del grupo o de un componente que puedan estar sesgadas o diseñadas para manipular los beneficios, lo que podría conducir a información financiera fraudulenta, por ejemplo, las prácticas de reconocimiento de ingresos que no se adecuen a lo establecido en el marco de información financiera aplicable.
- Considerar los factores internos y externos identificados que afecten al grupo y que puedan suponer un incentivo o una forma de presión que lleven a la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros a cometer fraude, que proporcionen la oportunidad de que se cometa un fraude, o constituyan indicio de una cultura o un entorno que permita la comisión de fraudes por parte de la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros.
- Considerar el riesgo de que la dirección del grupo o la dirección de un componente puedan eludir los controles.
- Considerar si se utilizan políticas contables uniformes para preparar la información financiera de los componentes destinada a los estados financieros del grupo y, si no fuera así, el modo en que se identifican y ajustan las diferencias en las políticas contables (cuando así lo requiera el marco de información financiera aplicable).

---

<sup>19</sup> NIA-ES-SP 1240, apartado 15, y NIA-ES-SP 1315, apartado 10.

- Discutir sobre los fraudes que se hayan identificado en los componentes o sobre la información que indique la existencia de fraude en un componente.
- Compartir información que pueda indicar el incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias nacionales, por ejemplo, pagos de sobornos y prácticas de precios de transferencia incorrectas.

En relación con el contenido de A23 a A29 téngase en cuenta el recuadro inicial de esta NIA-ES-SP.

*Factores de riesgo* (Ref.: Apartado 18)

- A30. El anexo 3 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* (Ref.: Apartado 18)

- A31. La valoración por el equipo del trabajo del grupo, a nivel de grupo, de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo se basa en información como la siguiente:
- 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.
  - La información obtenida de los auditores de los componentes.

En relación con el contenido de A30 a A31 téngase en cuenta el recuadro inicial de esta NIA-ES-SP

**Conocimiento del auditor de un componente** (Ref.: Apartado 19)

- A32. El equipo del trabajo 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 trabajo del grupo prevea aplicar procedimientos analíticos sólo a nivel del grupo.

*Procedimientos del equipo del trabajo del grupo para obtener conocimiento del auditor del componente y de las fuentes de evidencia de auditoría* (Ref.: Apartado 19)

- A33. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos del equipo del trabajo 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 trabajo del grupo y el auditor del componente estén sujetos a políticas y procedimientos comunes, por ejemplo:
- Si el equipo del trabajo del grupo y el auditor de un componente comparten:
    - políticas y procedimientos comunes para la realización del trabajo (por ejemplo, metodologías de auditoría);
    - políticas y procedimientos de control de calidad comunes; o
    - políticas y procedimientos de seguimiento comunes.
  - La congruencia o similitud de:



- las disposiciones legales o reglamentarias o el sistema legal;
- la supervisión profesional, la disciplina y el control de calidad externo;
- formación teórica y práctica;
- organizaciones y normas profesionales; o
- el idioma y la cultura.

A34. Estos factores interactúan y no son mutuamente excluyentes. Por ejemplo, la extensión de los procedimientos del equipo del trabajo del grupo para obtener conocimiento del auditor del componente A, que aplica de forma congruente políticas y procedimientos de control de calidad y de seguimiento comunes y una metodología de auditoría común u opera en la misma jurisdicción que el auditor jefe del grupo, puede ser menor que la extensión de los procedimientos del equipo del trabajo del grupo para obtener conocimiento del auditor del componente B, que no aplica de forma congruente políticas y procedimientos de control de calidad y de seguimiento comunes ni una metodología de auditoría común, o que opera en una jurisdicción extranjera. La naturaleza de los procedimientos aplicados con respecto a los auditores de los componentes A y B puede también ser diferente.

A35. El equipo del trabajo del grupo puede obtener conocimiento del auditor del componente de distintas formas. En el primer ejercicio de participación del auditor de un componente, el equipo del trabajo del grupo puede, por ejemplo:

- evaluar los resultados del sistema de seguimiento del control de calidad cuando dicho equipo y el auditor del componente pertenecen al órgano de control o a una red que opera bajo políticas y procedimientos de seguimiento comunes y cumple con ellos<sup>20</sup>.
- visitar al auditor del componente para discutir las cuestiones mencionadas en el apartado 19(a)-(c);
- solicitar al auditor del componente que confirme por escrito los aspectos a los que hace referencia el apartado 19(a)-(c); el anexo 4 contiene un ejemplo de confirmación escrita realizada por un auditor de un componente;
- solicitar al auditor del componente que cumplimente cuestionarios sobre las cuestiones mencionadas en el apartado 19(a)-(c);
- discutir acerca del auditor del componente con los colegas del órgano de control del auditor jefe del grupo o con terceros reputados que tengan conocimiento del auditor del componente; u
- 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.

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

A36. En el caso de que se haya establecido un organismo de supervisión independiente para supervisar la actividad de auditoría y para controlar la calidad de las auditorías, el conocimiento del entorno regulador puede facilitar al equipo del trabajo del grupo la evaluación de la independencia y

---

<sup>20</sup> Según lo exigido por la NICC 1 “Control de calidad en los órganos de control que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros trabajos que proporcionan un nivel de seguridad y servicios relacionados,” apartado 54 o por los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes.

competencia del auditor del componente. La información sobre el entorno regulador puede obtenerse del auditor del componente o de la información proporcionada por los organismos de supervisión independientes.

*Requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo (Ref.: Apartado 19(a))*

- A37. 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. Estos requerimientos pueden ser diferentes o adicionales a aquellos aplicables al auditor del componente cuando realice una auditoría obligatoria en su jurisdicción. El equipo del trabajo del grupo obtendrá, por lo tanto, conocimiento sobre si el auditor del componente comprende, y observará, los requerimientos de ética relevantes para la auditoría del grupo, en grado suficiente para cumplir sus responsabilidades en la auditoría del grupo como auditor de un componente.

*Competencia profesional del auditor de un componente (Ref.: Apartado 19(b))*

- A38. El conocimiento de la competencia profesional del auditor de un componente por el equipo del trabajo del grupo puede abarcar aspectos tales como:
- si posee conocimiento de las normas de auditoría y demás normas aplicables a la auditoría del grupo que sea suficiente para cumplir con sus responsabilidades en la auditoría del grupo como auditor de un componente;
  - si tiene las cualificaciones específicas necesarias (por ejemplo, conocimientos específicos de un sector) para realizar el trabajo sobre la información financiera de ese componente; y
  - 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 (las instrucciones emitidas por la dirección del grupo a los componentes a menudo describen las características del marco de información financiera aplicable).

En relación con el contenido de los apartados A32 a A38 téngase en cuenta el recuadro inicial de esta NIA-ES-SP
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------

*Aplicación del conocimiento del equipo del trabajo del grupo relativo al auditor de un componente (Ref.: Apartado 20)*

- A39. El equipo del trabajo 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.
- A40. Sin embargo, el equipo del trabajo 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), o el hecho de que el auditor del componente no desarrolle su actividad en un entorno en el que exista una supervisión activa de los auditores, 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.
- A41. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias prohíban el acceso a partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente, el equipo del trabajo del grupo puede solicitar a dicho auditor que supere este obstáculo preparando un memorando que contenga la información relevante.

En relación con el contenido de los apartados A39 a A41 téngase en cuenta el recuadro inicial de esta NIA-ES-SP.

### Importancia relativa (Ref.: Apartados 21-23)

A42. El auditor debe<sup>21</sup>:

- (a) al establecer la estrategia global de auditoría, determinar:
  - (i) la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto; y
  - (ii) 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
- (b) 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.

- A43. Para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros de un grupo supere la importancia relativa fijada para los estados financieros del grupo en su conjunto, la importancia relativa determinada para el componente será inferior a la importancia relativa fijada para los estados financieros del grupo en su conjunto. Puede establecerse una importancia relativa diferente para los distintos componentes. No es necesario que la importancia relativa para los componentes sea una fracción aritmética de la de los estados financieros del grupo en su conjunto y, por consiguiente, la suma de la importancia relativa para los distintos componentes puede superar la de los estados financieros del grupo en su conjunto. La importancia relativa del componente se utiliza al establecer la estrategia global de auditoría de éste.
- A44. La importancia relativa para el componente se determina para aquellos componentes cuya información financiera va a ser auditada o revisada como parte de la auditoría del grupo, de conformidad con los apartados 26, 27(a) y 29. La importancia relativa para el componente la utiliza el auditor del componente para evaluar si las incorrecciones detectadas y no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada.
- A45. Además de la importancia relativa del componente, se fijará un umbral para las incorrecciones. Aquellas incorrecciones identificadas en la información financiera del componente que superen el citado umbral serán comunicadas al equipo de auditoría del trabajo del grupo.
- A46. En el caso de una auditoría de la información financiera de un componente, el auditor de éste (o el equipo del trabajo del grupo) determinará la importancia relativa para la ejecución del trabajo a nivel de dicho componente. Esto es necesario para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas ni detectadas en la información financiera del componente supere la importancia relativa de éste. En la práctica, el equipo del trabajo del grupo puede situar la importancia relativa del componente a este nivel más bajo. Cuando así sea, el auditor

<sup>21</sup> NIA-ES-SP 1320, "Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría," apartados 10 y 11.

del componente utilizará la importancia relativa del componente para valorar los riesgos de incorrección material en la información financiera del componente y diseñar procedimientos de auditoría posteriores a llevar a cabo en respuesta a los riesgos valorados, así como para evaluar si las incorrecciones detectadas son materiales individualmente o de forma agregada.

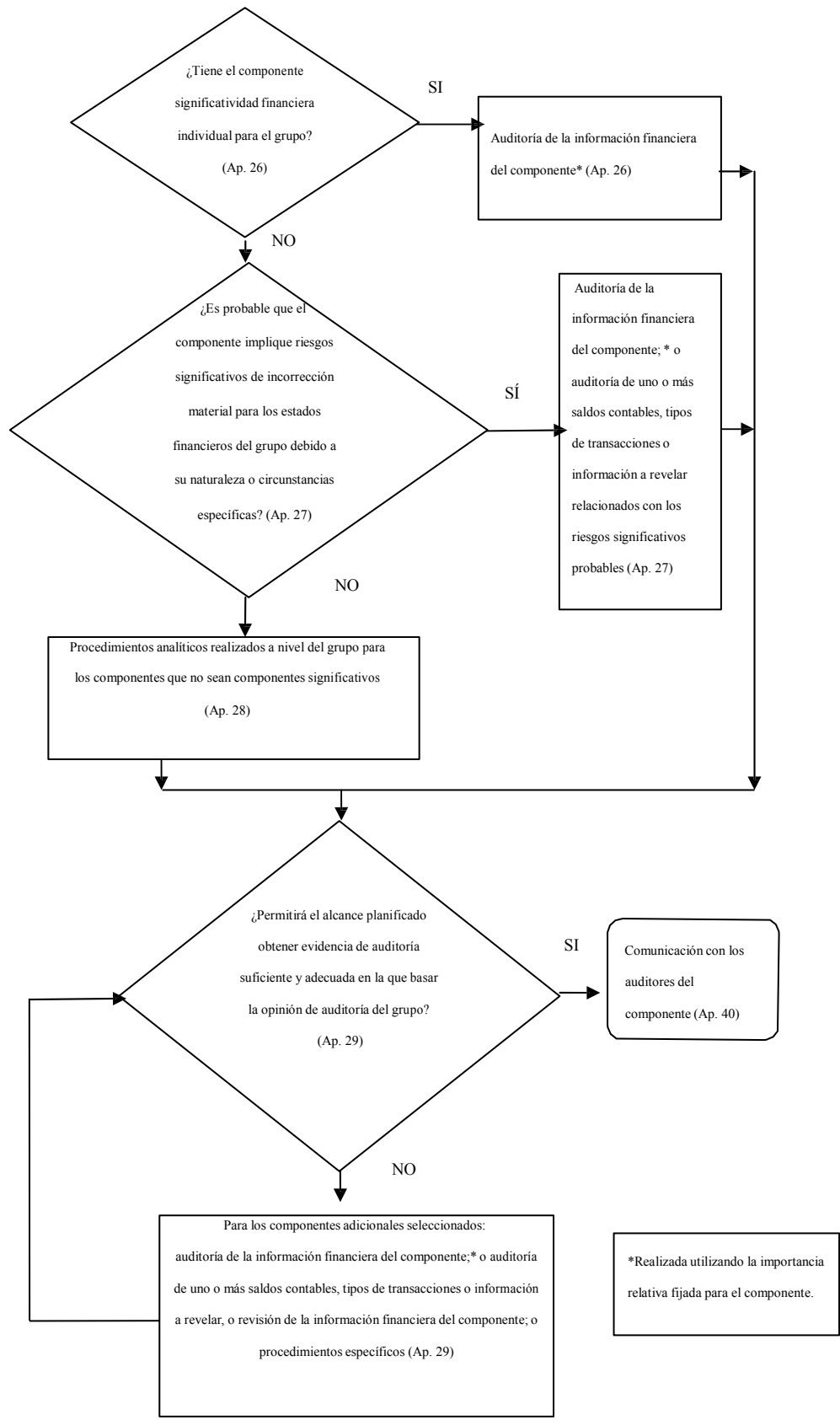
En relación con el contenido de los apartados A42 a A46 téngase en cuenta el recuadro inicial de esta NIA-ES-SP

### **Respuesta a los riesgos valorados**

*Determinación del tipo de trabajo que debe ser realizado sobre la información financiera de los componentes (Ref.: Apartados 26-27)*

- A47. La determinación por parte del equipo del trabajo 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 trabajo 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 trabajo del grupo tenga del auditor del componente.

El diagrama muestra de qué modo la significatividad del componente afecta a la determinación por el equipo del trabajo del grupo del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera del componente.



## Componentes significativos (Ref.: Apartado 27(b) y (c))

- A48. El equipo del trabajo 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. En este caso, el equipo del trabajo del grupo puede llegar a identificar los saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar afectados por los riesgos significativos probables. Cuando así sea, el equipo del trabajo del grupo puede decidir realizar, o solicitar que el auditor de un componente realice, una auditoría únicamente de dichos saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar. Por ejemplo, en la situación descrita en el apartado A6, el trabajo a realizar sobre la información financiera del componente puede limitarse a una auditoría de los saldos contables, los tipos de transacciones y la información a revelar afectados por las operaciones en divisas del componente. Cuando el equipo del trabajo del grupo solicite al auditor de un componente que realice una auditoría de uno o más saldos contables específicos, tipos de transacciones o información a revelar, la comunicación del equipo del trabajo del grupo (véase el apartado 40) tendrá en cuenta el hecho de que muchas de las partidas de los estados financieros están interrelacionadas.
- A49. El equipo del trabajo del grupo puede diseñar procedimientos de auditoría que respondan a un probable riesgo significativo de incorrección material en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, en el caso de que sea probable un riesgo significativo de obsolescencia de existencias, el equipo del trabajo del grupo puede aplicar, o solicitar al auditor de un componente que aplique, procedimientos de auditoría específicos a la valoración de las existencias de un componente que mantenga un volumen importante de existencias potencialmente obsoletas pero que no sea significativo por otro motivo.

En relación con el contenido de A47 a A49 téngase en cuenta el recuadro inicial de esta NIA-ES-SP

## Componentes que no son significativos (Ref.: Apartados 28-29)

- A50. Dependiendo de las circunstancias del trabajo, la información financiera de los componentes puede agregarse a varios niveles a efectos de realizar procedimientos analíticos. Los resultados de los procedimientos analíticos sirven para corroborar las conclusiones del equipo del trabajo del grupo de que no existen riesgos significativos de incorrección material en la información financiera agregada de los componentes que no sean significativos.
- A51. La decisión del equipo del trabajo del grupo sobre el número de componentes a seleccionar de conformidad con el apartado 29, los componentes concretos a elegir y el tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes individuales seleccionados puede verse afectada por factores tales como los siguientes:
- La extensión de la evidencia de auditoría que se espera obtener sobre la información financiera de los componentes significativos.
  - Si el componente se ha constituido o adquirido recientemente.
  - Si se han producido cambios significativos en el componente.
  - Si los auditores internos han realizado trabajo a nivel del componente y cualquier efecto de dicho trabajo sobre la auditoría del grupo.
  - Si los componentes aplican sistemas y procesos comunes.
  - La eficacia operativa de los controles del grupo.
  - Fluctuaciones anómalas identificadas por los procedimientos analíticos aplicados a nivel de grupo.

- La significatividad financiera individual del componente o el riesgo originado por el componente en comparación con los otros componentes de esta categoría.
- Si el componente está sujeto a auditoría obligatoria por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo.

La inclusión de un elemento de imprevisibilidad al seleccionar los componentes de esta categoría puede incrementar la probabilidad de identificar incorrecciones materiales en la información financiera de los componentes. La selección de los componentes se varía a menudo de manera cíclica.

- A52. La revisión de la información financiera de un componente puede realizarse de conformidad con las Normas Internacionales sobre Trabajos de Revisión (*International Standard on Review Engagements* (ISRE)) 2400<sup>22</sup> o 2410<sup>23</sup>, adaptadas en la medida en que las circunstancias lo requieran. El equipo del trabajo del grupo también puede especificar los procedimientos adicionales a realizar para complementar esta revisión.
- A53. Tal y como se explica en el apartado A13, un grupo puede estar formado sólo por componentes no significativos. En estas circunstancias, el equipo del trabajo del grupo puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en la que basar la opinión de auditoría del grupo, determinando el tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes de conformidad con el apartado 29. Es improbable que el equipo del trabajo del grupo obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo si dicho equipo, o el auditor del componente, sólo realiza pruebas sobre los controles del grupo y aplica procedimientos analíticos a la información financiera de los componentes.

En relación con el contenido de los apartados A50 a A53 téngase en cuenta el recuadro inicial de esta NIA-ES-SP

#### *Participación en el trabajo realizado por los auditores de los componentes (Ref.: Apartados 30-31)*

- A54. Los factores que pueden incidir en la participación del equipo del trabajo 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 trabajo del grupo tenga del auditor del componente.

En el caso de un componente significativo o de riesgos significativos identificados, el equipo del trabajo del grupo aplicará los procedimientos descritos en los apartados 30 y 31. En el caso de un componente que no sea significativo, la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la participación del equipo del trabajo del grupo en el trabajo del auditor del componente variará según el conocimiento que tenga dicho equipo del auditor de ese componente. El hecho de que el componente no sea significativo resultará secundario. Por ejemplo, aun cuando un componente no se considere significativo, el equipo del trabajo del grupo puede decidir participar en la valoración del riesgo realizada por el auditor del componente, porque tenga reservas, que no alcancen el grado de serias, acerca de la competencia profesional del auditor del componente (por ejemplo, carencia de conocimientos específicos del sector), o porque el auditor del componente desarrolle su actividad en un entorno en el que no exista una supervisión activa de los auditores.

- A55. En función del conocimiento que el equipo del trabajo del grupo tenga del auditor de un componente, las formas de participación en el trabajo del auditor del componente distintas de las

<sup>22</sup> NIER 2400, "Trabajo de revisión de estados financieros."

<sup>23</sup> NIER 2410, "Revisión de información intermedia realizada por el auditor de la entidad."

que se describen en los apartados 30, 31 y 42 pueden incluir una o más de las siguientes actuaciones:

- (a) Reunión con la dirección del componente o con los auditores del componente para obtener conocimiento del componente y de su entorno.
- (b) Revisión de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría de los auditores del componente.
- (c) Aplicación de procedimientos de valoración del riesgo para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en el componente. Estos pueden ser aplicados con los auditores del componente, o por el equipo del trabajo del grupo.
- (d) Diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores. Estos pueden diseñarse y aplicarse junto con los auditores del componente, o por el equipo del trabajo del grupo.
- (e) Participación en la reunión de cierre y en otras reuniones clave entre los auditores de los componentes y la dirección de estos.
- (f) Revisión de otras partes relevantes de la documentación de auditoría de los auditores de los componentes.

En relación con el contenido de los apartados A54 y A55 téngase en cuenta el recuadro inicial de esta NIA-ES-SP

### Proceso de consolidación

#### *Ajustes y reclasificaciones de consolidación (Ref.: Apartado 34)*

A56. 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. La evaluación por el equipo del trabajo del grupo de la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes puede incluir:

- evaluar si los ajustes significativos reflejan adecuadamente los hechos y las transacciones subyacentes;
- determinar si los ajustes significativos han sido correctamente calculados, procesados y autorizados por la dirección del grupo y, cuando proceda, por la dirección del componente;
- determinar si los ajustes significativos están adecuadamente fundamentados y suficientemente documentados; y
- comprobar la conciliación y eliminación de las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, así como de los saldos contables intragrupo.

### Comunicación con el auditor de un componente (Ref.: Apartados 40-41)

A57. Sin una comunicación recíproca efectiva entre el equipo del trabajo del grupo y los auditores de los componentes, existe el riesgo de que el equipo del trabajo del grupo no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo. La comunicación clara y oportuna de los requerimientos del equipo del trabajo del grupo es la base de una comunicación recíproca eficaz entre el equipo del trabajo del grupo y el auditor de un componente.

A58. Los requerimientos del equipo del trabajo del grupo se comunican a menudo a través de una carta de instrucciones. El anexo 5 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 trabajo del grupo a menudo adopta la forma de un memorando o informe sobre el trabajo realizado. Sin embargo, la comunicación entre el equipo del trabajo del grupo y el auditor del componente no tiene que realizarse necesariamente por escrito. Por ejemplo, el equipo del trabajo del grupo puede visitar al auditor del componente para discutir sobre los riesgos significativos identificados o para revisar partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente. No obstante, son aplicables los requerimientos de documentación de esta y otras NIA-ES-SP.

- A59. Para colaborar con el equipo del trabajo del grupo, el auditor del componente, por ejemplo, podría facilitar al equipo del trabajo del grupo acceso a la documentación de auditoría relevante, si las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben.
- A60. Cuando un miembro del equipo del trabajo del grupo sea también auditor de un componente, el objetivo de dicho equipo de comunicarse de forma clara con el auditor del componente puede a menudo lograrse por medios distintos a comunicaciones escritas específicas. Por ejemplo:
- el acceso por el auditor del componente a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría puede ser suficiente para comunicar los requerimientos del equipo del trabajo del grupo establecidos en el apartado 40; y
  - la revisión de la documentación de auditoría del auditor del componente por el equipo del trabajo del grupo puede ser suficiente para comunicar las cuestiones relevantes para las conclusiones del equipo del trabajo del grupo establecidos en el apartado 41.

#### **Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida**

*Revisión de la documentación de auditoría del auditor de un componente (Ref.: Apartado 42(b))*

- A61. 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. La extensión de la revisión puede verse afectada por el hecho de que la documentación de auditoría del auditor del componente haya estado sometida a los procedimientos de revisión del órgano de control del auditor del componente.

*Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría (Ref.: Apartados 44-45)*

- A62. Si el equipo del trabajo 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 trabajo del grupo podría aplicar sus propios procedimientos a la información financiera del componente.
- A63. La evaluación por el auditor jefe del grupo del efecto agregado de todas las incorrecciones (identificadas por el equipo del trabajo del grupo o comunicadas por los auditores de los componentes) permite al auditor jefe del grupo determinar si los estados financieros del grupo en su conjunto contienen incorrecciones materiales.

#### **Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo**

*Comunicación con la dirección del grupo (Ref.: Apartados 46-48)*

- A64. La NIA-ES-SP 1240 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<sup>24</sup>.
- A65. La dirección del grupo puede necesitar mantener la confidencialidad de cierta información material y sensible. Los siguientes ejemplos incluyen cuestiones que pueden ser significativas para los estados financieros del componente y de las cuales la dirección de dicho componente puede no tener

<sup>24</sup> NIA-ES-SP 1240, apartados 40-42.

conocimiento:

- Litigios potenciales.
- Planes para abandonar activos de explotación que resulten materiales.
- Hechos posteriores al cierre.
- Acuerdos legales significativos.

*Comunicación con los responsables del gobierno del grupo (Ref.: Apartado 49)*

A66. Las cuestiones que el equipo del trabajo 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. Por ejemplo, las cuestiones a las que hace referencia el apartado 49(a)-(b) pueden comunicarse después de que el equipo del trabajo del grupo haya determinado el trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes. Por otra parte, las cuestiones a las que se refiere el apartado 49(c) pueden comunicarse al final de la auditoría, y las cuestiones a las que hace referencia el apartado 49(d)-(e) pueden comunicarse cuando ocurran.

Esta NIA-ES-SP ha sido adaptada terminológicamente:

NIA-ES	NIA-ES-SP
Socio del encargo	Responsable del trabajo
Encargo	Trabajo
Firma de auditoría	Órgano de control

**Ejemplo de una opinión no modificada de la auditoría de un grupo**

Se incluye un ejemplo de informe con opinión limpia adaptado a la normativa del Sector Público.

Se ha suprimido el ejemplo que figuraba en este anexo por estar desactualizado el formato de informe con respecto a los modelos incluidos en las NIA-ES-SP del grupo 1700 R y por coincidencia de materia con el ejemplo a que damos referencia.

Informe de auditoría sobre cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una entidad matriz y su grupo de sociedades dependientes formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable para el Sector Público en España.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de cuentas anuales consolidadas de un grupo formado por una entidad matriz y sus dependientes, formuladas de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable para el Sector Público en España.
- Las cuentas anuales consolidadas han sido formuladas por el órgano de gestión de la entidad dominante de conformidad con el marco de información financiera indicado.
- Los términos del documento de inicio de la de auditoría (TDA) reflejan la descripción de la responsabilidad de los gestores de la entidad dominante que recoge la NIA-ES-SP 1210, en relación con las cuentas anuales consolidadas.
- El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida y en los informes de auditoría de los otros auditores del grupo.
- Los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, son los establecidos en la normativa reguladora de auditoría de cuentas para el Sector Público vigente en España.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA-ES-SP 1570 (Revisada).
- Se han comunicado los asuntos relevantes, que son las cuestiones claves de la auditoría, de conformidad con la NIA-ES-SP 1701.
- El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, que consiste en el informe de gestión consolidado y en el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asume como consecuencia de su pertenencia al sector público, y no se ha detectado ninguna incorrección material en dicho informe.

## INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EMITIDO POR LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE)

A los Gestores (*póngase el nombre que corresponda de acuerdo con su régimen jurídico*) de la entidad ABC

### Opinión

La Intervención General de la Administración del Estado, en uso de las competencias que le atribuye el artículo 168 de la Ley General Presupuestaria ha auditado las cuentas anuales consolidadas de la entidad ABC y sus dependientes (grupo), que comprenden el balance de situación consolidado a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta del pérdidas y ganancias consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado y la memoria consolidada correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, basada en nuestra auditoría y en el informe de los otros auditores (identifíquese o hágase referencia a la nota de la memoria de las cuentas anuales donde figure ese desglose) las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan en todos sus aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifican en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

### Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente para el Sector Público en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas* de nuestro informe.

Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética y protección de la independencia que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas para el Sector Público en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas de dicho Sector Público. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

### Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre estas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

*[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA-ES-SP 1701, incluyendo, al menos:*

*i), los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,*

*ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y*

*iii) en su caso, observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.*

*Y, cuando sea pertinente, se incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en la memoria las cuentas anuales consolidadas].*

### **Otra información: Informe de gestión consolidado e informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen dichas entidades como consecuencia de su pertenencia al Sector Público**

La otra información comprende el informe de gestión consolidado del ejercicio 20x1 y el informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asumen dichas entidades como consecuencia de su pertenencia al Sector Público, cuya formulación son responsabilidad del órgano de gestión<sup>3</sup> de la Entidad dominante y no forman parte integrante de las cuentas anuales consolidadas.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas no cubre la otra información. Nuestra

responsabilidad sobre la otra información, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia de la otra información con las cuentas anuales consolidadas, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma. Asimismo, nuestra responsabilidad con respecto al informe de gestión consolidado y al informe sobre el cumplimiento de las obligaciones de carácter económico-financiero que asume como consecuencia de su pertenencia al sector público consiste en evaluar e informar de si su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, no tenemos nada que informar respecto a la otra información. La información que contiene concuerda con la de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 20x1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.

### **Responsabilidad de los órganos de gestión (denominación según el régimen jurídico aplicable) en relación con las cuentas anuales consolidadas**

El órgano de gestión de la entidad dominante (*denominación según el régimen jurídico aplicable*) es responsable de formular las cuentas anuales consolidadas adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y flujos de efectivo consolidados del Grupo, de conformidad con el marco de información financiera aplicable al Grupo en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales consolidadas libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de las cuentas anuales consolidadas, el órgano de gestión de la entidad dominante (*denominación según el régimen jurídico aplicable*) es responsable de la valoración de la capacidad del Grupo para continuar conforme al principio de empresa en funcionamiento, revelando, según como corresponda, las cuestiones relacionadas con empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si los citados administradores tienen intención de liquidar el Grupo o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

### **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales consolidadas**

Nuestro trabajo no incluyó la auditoría de las cuentas anuales xxxx de la Entidad participada xxxx en un xx% y cuyo valor neto contable y dotación a la provisión de la cartera en las cuentas anuales consolidadas adjuntas representa el x% y x% de los activos totales y resultados netos de la sociedad (o ascienden a... euros). Las mencionadas cuentas anuales han sido auditadas por otros auditores (identifíquese o hágase referencia a la nota de la memoria de las cuentas anuales donde figure ese desglose) y nuestra opinión expresada en este informe sobre las cuentas anuales consolidadas se basa, en lo relativo a las participaciones indicadas, únicamente en el informe de los otros auditores”

*En el caso de que existan numerosas sociedades o entidades que hayan sido auditadas por otros auditores puede ser conveniente poner los datos globales (nº de sociedades participadas, % en activos y resultados netos) y la relación de los auditores que las han auditado. Por ejemplo:*

*Nuestro trabajo no incluyó la auditoría de las cuentas anuales de XX sociedades participadas (detallar el nombre de las sociedades participadas cuando su número no sea elevado, o alternativamente dar referencia a la nota de la memoria donde conste dicha información) y cuyo valor neto contable y dotación a la provisión de la cartera en las cuentas anuales adjuntas representa el X% y X% (cuando el número de sociedades es elevado indicar que se trata de un porcentaje global, o alternativamente dar información en la memoria) de los activos totales y resultados netos de la sociedad (o ascienden a... euros). Las mencionadas cuentas anuales han sido auditadas por otros auditores (identifíquese o hágase referencia a la nota de la memoria de las cuentas anuales donde figure ese desglose) y nuestra opinión expresada en este informe sobre las cuentas anuales consolidadas se basa, en lo relativo a las participaciones indicadas, únicamente en el informe de los otros auditores (mencionar el nombre de los auditores cuando su número no sea excesivo, o alternativamente dar información en la memoria).*

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales consolidadas en su conjunto están libres de incorrección material, debida 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 la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente para el Sector Público en España 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 las cuentas anuales consolidadas.

(\*) Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente para el Sector Público en España, 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 las cuentas anuales consolidadas, debida 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 debida 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.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno del Grupo.
- Evaluamos si las políticas contables son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por el órgano de gestión de la entidad dominante (*denominación según el régimen jurídico aplicable*).
- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por el órgano de gestión de la entidad dominante (*denominación según el régimen jurídico aplicable*), del principio contable de empresa en funcionamiento y basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales consolidadas o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que el Grupo deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales consolidadas, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales consolidadas representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.
- Obtenemos evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o actividades económicas dentro del grupo para expresar una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas. Somos responsables de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del grupo. Somos los únicos responsables de nuestra opinión de auditoría.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación al órgano de gobierno (*denominación según corresponda*) de la sociedad dominante, determinamos las que han sido de la mayor significatividad o cuestiones clave en la auditoría de las cuentas anuales consolidadas del periodo actual y que son, en consecuencia, los aspectos más relevantes o cuestiones clave de la auditoría.

Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.

#### **Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

*[No procede puesto que no hay incumplimientos legales ni reglamentarios. Se incluye el título de esta sección sin contenido, en este caso, solo a efectos didácticos, pero no habría de figurar]*

*Firma del auditor y fecha del informe de auditoría de acuerdo con la normativa vigente*

## Ejemplos de cuestiones sobre las que el equipo del trabajo del grupo obtiene conocimiento

Los ejemplos aquí mencionados abarcan un amplio espectro de cuestiones; sin embargo, no todas son relevantes para todo trabajo de auditoría de un grupo y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

### Controles del grupo

1. Los controles del grupo pueden incluir una combinación de lo siguiente:
  - Reuniones periódicas de la dirección del grupo con la del componente para discutir la evolución del negocio y revisar los resultados.
  - Seguimiento de las operaciones de los componentes y de sus resultados, incluidos los procedimientos de información periódica, que permitan a la dirección del grupo controlar los resultados de los componentes por comparación con los presupuestos, y tomar las medidas adecuadas.
  - Un proceso de valoración del riesgo 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.
  - Seguimiento, control, conciliación y eliminación de transacciones intragrupo y beneficios no realizados, así como de los saldos contables intragrupo.
  - Un proceso de seguimiento del cumplimiento de fechas y valoración de la exactitud e integridad de la información financiera recibida de los componentes.
  - Un sistema centralizado de tecnología de la información sujeto a los mismos controles generales de la tecnología de la información para todo o parte del grupo.
  - Actividades de control dentro del sistema de tecnología de la información común a todos o algunos componentes.
  - Seguimiento de los controles, incluidas las actividades de auditoría interna y los programas de autoevaluación.
  - Políticas y procedimientos congruentes, incluido un manual de procedimientos de información financiera del grupo.
  - Programas aplicables a todo el grupo, tales como códigos de conducta y programas de prevención del fraude.
  - Acuerdos para asignar poderes y responsabilidad a la dirección de un componente.
2. La auditoría interna puede considerarse parte de los controles del grupo, por ejemplo, cuando la función de auditoría interna está centralizada. La NIA-ES-SP 1610<sup>25</sup> trata de la evaluación a realizar por el equipo del trabajo del grupo en relación con la competencia y objetividad de los auditores internos en el caso de que prevea utilizar su trabajo.

<sup>25</sup> NIA-ES-SP 1610, "Utilización del trabajo realizado por los auditores internos," apartado 9.

## Proceso de consolidación

3. El conocimiento por parte del equipo del trabajo del grupo del proceso de consolidación puede cubrir aspectos como los siguientes:

Cuestiones relacionadas con el marco de información financiera aplicable:

- La medida en que la dirección de los componentes tiene conocimiento del marco de información financiera aplicable.
- El proceso para identificar y contabilizar los componentes de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- El proceso para identificar segmentos sobre los que informar con vistas a la información financiera por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- El proceso para identificar las relaciones y transacciones con partes vinculadas con vistas a informar de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Las políticas contables aplicadas en los estados financieros del grupo, los cambios de éstas con respecto a las del ejercicio anterior, y los cambios que procedan como consecuencia de normas nuevas o de la revisión de normas en el marco de información financiera aplicable.
- Los procedimientos para el tratamiento de los componentes cuyas fechas de cierre de ejercicio difieren de la fecha de cierre del grupo.

Cuestiones relacionadas con el proceso de consolidación:

- El proceso seguido por la dirección del grupo para obtener conocimiento de las políticas contables utilizadas por los componentes y, cuando proceda, para asegurarse de que se utilizan políticas contables uniformes para la preparación de la información financiera de los componentes destinada a los estados financieros del grupo, y que se identifican las diferencias en las políticas contables y se ajustan cuando sea necesario conforme al marco normativo de información financiera aplicable. Son políticas contables uniformes los principios, fundamentos, convenciones, reglas y prácticas específicos adoptados por el grupo, basados en el marco de información financiera aplicable, que utilizan los componentes para informar de manera congruente sobre transacciones similares. Estas políticas están generalmente descritas en el manual de procedimientos de información financiera y en el dossier de consolidación emitidos por la dirección del grupo.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para asegurarse de que los componentes proporcionan, con vistas a la consolidación, información financiera completa, exacta y en las fechas establecidas.
- El proceso de conversión de la información financiera de componentes situados en el extranjero a la moneda de los estados financieros del grupo.
- El modelo de organización de la tecnología de la información para la consolidación, incluidas las fases manuales y automatizadas del proceso, y los controles manuales y programados implantados en las diversas fases del proceso de consolidación.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para obtener información sobre hechos posteriores al cierre.



Asuntos relacionados con los ajustes de consolidación:

- El proceso para registrar los ajustes de consolidación, incluida la preparación, autorización y procesamiento de los correspondientes asientos en el libro diario, y la experiencia del personal responsable de la consolidación.
- Los ajustes de consolidación requeridos por el marco de información financiera aplicable.
- Fundamento empresarial de los hechos y transacciones que dieron lugar a los ajustes de consolidación.
- La frecuencia, naturaleza y magnitud de las transacciones entre componentes.
- Los procedimientos de seguimiento, control, conciliación y eliminación de las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, y de los saldos contables intragrupo.
- Los pasos seguidos para determinar el valor razonable de los activos y pasivos adquiridos, los procedimientos de amortización del fondo de comercio (cuando proceda) y la realización de pruebas sobre el deterioro de valor del fondo de comercio, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Los acuerdos con un socio mayoritario o con socios minoritarios con respecto a las pérdidas en que hayan incurrido los componentes (por ejemplo, la obligación de los socios minoritarios de asumir dichas pérdidas).

En la utilización de los procedimientos indicados en este anexo hay que tener en cuenta las matizaciones sobre el alcance que figuran en el recuadro inicial de esta NIA-ES-SP y en la afectación a los diferentes apartados de ella.

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

Los ejemplos aquí mencionados abarcan un amplio espectro de condiciones o hechos; sin embargo, no todos son relevantes para todo trabajo de auditoría de un grupo y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

- Una estructura de grupo compleja, especialmente cuando se producen adquisiciones, enajenaciones o reorganizaciones frecuentes.
- Estructuras de gobierno corporativo débiles, incluidos los procesos de toma de decisiones, que no sean transparentes.
- Controles del grupo inexistentes o ineficaces, incluida información de la dirección del grupo inadecuada sobre el seguimiento de las operaciones de los componentes y sus resultados.
- Componentes que operan en jurisdicciones extranjeras que pueden estar expuestos a factores tales como una intervención imprevista del gobierno en ámbitos como la política comercial y fiscal, restricciones sobre los movimientos de moneda y de dividendos; y fluctuaciones en los tipos de cambio.
- Actividades empresariales de ciertos componentes que conllevan un riesgo alto, como contratos a largo plazo o negociación con instrumentos financieros complejos o innovadores.
- Incertidumbres sobre cuáles son los componentes cuya información financiera debe ser incorporada a los estados financieros del grupo de conformidad con el marco de información financiera aplicable; por ejemplo, si existen entidades con cometido especial o entidades no mercantiles y si es necesaria su incorporación.
- Relaciones y transacciones inusuales con partes vinculadas.
- Casos de saldos contables intragrupo que no coincidían o no se conciliaron en la consolidación en años anteriores.
- Existencia de transacciones complejas que están contabilizadas en más de un componente.
- Aplicación por los componentes de políticas contables que difieren de las aplicadas en los estados financieros del grupo.
- Componentes con fechas de cierre de ejercicio diferentes, que pueden ser utilizados para manipular el momento de realización de algunas transacciones.
- Antecedentes de ajustes de consolidación incompletos o no autorizados.
- Planificación fiscal agresiva dentro del grupo, o transacciones de efectivo importantes con entidades en paraísos fiscales.
- Cambios frecuentes de auditores de los estados financieros de los componentes.

## Ejemplos de confirmaciones del auditor de un componente

El siguiente texto no pretende ser una carta estándar. Las confirmaciones pueden variar de un auditor de un componente a otro y de un periodo al siguiente.

Las confirmaciones a menudo se obtienen antes de que comience el trabajo sobre la información financiera del componente.

[Membrete del auditor del componente]

[Fecha]

[Al auditor jefe del grupo]

Esta carta se facilita en relación con su auditoría de los estados financieros del grupo de [nombre de la dominante] para el ejercicio que termina en [fecha] a efectos de expresar una opinión sobre si los estados financieros del grupo expresan la imagen fiel de *(o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,)* la situación financiera del grupo a [fecha], y de sus resultados y flujos de efectivo para el ejercicio cerrado en dicha fecha de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Acusamos recibo de sus instrucciones de fecha [fecha], en las que se nos solicita que realicemos un trabajo específico sobre la información financiera de [nombre del componente] para el ejercicio cerrado el [fecha].

Confirmamos que:

1. Podremos cumplir con las instrucciones. / Le informamos de que no podremos cumplir con las siguientes instrucciones [especificar instrucciones] por las siguientes razones [especificar razones].
2. Las instrucciones son claras y las comprendemos. / Le agradeceríamos que nos pudiera aclarar las siguientes instrucciones [especificar las instrucciones].
3. Colaboraremos con usted y le proporcionaremos acceso a la documentación de auditoría relevante.

Tomamos nota de que:

1. La información financiera de [nombre del componente] se incluirá en los estados financieros del grupo de [nombre de la dominante].
2. Puede considerar necesario participar en el trabajo que nos ha solicitado sobre la información financiera de [nombre del componente] para el ejercicio cerrado el [fecha].
3. Tiene la intención de evaluar y, si lo considera adecuado, utilizar nuestro trabajo para la auditoría de los estados financieros del grupo de [nombre de la dominante].

En relación con el trabajo que realizaremos sobre la información financiera de [nombre del componente], un/una [describir el componente, por ejemplo, dependiente totalmente controlada, dependiente, negocio conjunto, entidad participada contabilizada por los métodos de la participación o del coste] de [nombre de la dominante], confirmamos lo siguiente:

1. Tenemos conocimiento de [indicar los requerimientos de ética aplicables] en grado suficiente para cumplir con nuestras responsabilidades en la auditoría de los estados financieros del grupo, y cumpliremos con estos. En particular, y con respecto a [nombre de la dominante] y a los otros

componentes del grupo, somos independientes en el sentido de lo dispuesto en [indicar los requerimientos de ética aplicables] y cumplimos con los requerimientos aplicables de [referirse a la normativa] emitidos por [nombre del organismo regulador].

2. Tenemos conocimiento de las Normas Internacionales de Auditoría *adaptadas para su aplicación al Sector Público Español* y [indicar otras normas nacionales aplicables a la auditoría de los estados financieros del grupo] en grado suficiente para cumplir con nuestras responsabilidades en la auditoría de los estados financieros del grupo y llevaremos a cabo nuestro trabajo sobre la información financiera de [nombre del componente] para el ejercicio cerrado el [fecha] de conformidad con dichas normas.
3. Tenemos las cualificaciones específicas necesarias (por ejemplo conocimientos específicos del sector) para realizar el trabajo sobre la información financiera de este componente.
4. Tenemos conocimiento de [indicar el marco de información financiera aplicable o manual de procedimientos del grupo] en grado suficiente para cumplir con nuestras responsabilidades en la auditoría de los estados financieros del grupo.

Le informaremos de cualquier cambio en las manifestaciones anteriores que se produzca durante el curso de nuestro trabajo sobre la información financiera de [nombre del componente].

[Firma del auditor]

[Fecha]

[Dirección del auditor]

En la utilización de los procedimientos indicados en este anexo hay que tener en cuenta las matizaciones sobre el alcance que figuran en el recuadro inicial de esta NIA-ES-SP y en la afectación a los diferentes apartados de ella.

## **Cuestiones obligatorias y adicionales incluidas en la carta de instrucciones del equipo del trabajo del grupo**

*Las cuestiones que obligatoriamente deben ser comunicadas al auditor del componente de conformidad con esta NIA-ES-SP se muestran en cursiva*

Cuestiones que son relevantes para planificar el trabajo del auditor del componente:

- *La solicitud al auditor del componente, conociendo el contexto en el cual el equipo del trabajo del grupo utilizará el trabajo de dicho auditor, de que confirme que colaborará con el equipo del trabajo del grupo.*
- El calendario para completar la auditoría.
- Fechas de las visitas planificadas por la dirección del grupo y por el equipo del trabajo del grupo, y las fechas de las reuniones planificadas con la dirección del componente y con el auditor del componente.
- Una lista de personas clave de contacto.
- *El trabajo a realizar por el auditor del componente, el uso que se va a dar a dicho trabajo, y los acuerdos para coordinar esfuerzos en la fase inicial de la auditoría y durante su desarrollo, incluida la participación planificada del equipo del trabajo del grupo en el trabajo del auditor del componente.*
- *Los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo y, en especial, los requerimientos de independencia.*
- *En el caso de una auditoría o revisión de la información financiera del componente, la importancia relativa para el componente (y, cuando proceda, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) y el umbral a partir del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo.*
- *Una relación de partes vinculadas, preparada por la dirección del grupo, y cualesquiera otras partes vinculadas de las que el equipo del trabajo del grupo tenga conocimiento, así como la petición al auditor del componente de que informe en el momento oportuno al equipo del trabajo del grupo de las partes vinculadas no identificadas previamente por la dirección del grupo o el equipo del trabajo del grupo.*
- *El trabajo a realizar sobre transacciones intragrupo y beneficios no realizados, y sobre saldos contables intragrupo.*
- *Orientaciones sobre otras responsabilidades legales de información, por ejemplo, información sobre la afirmación de la dirección del grupo con respecto a la eficacia del control interno.*
- *Cuando sea probable un desfase entre la terminación del trabajo sobre la información financiera de los componentes y la conclusión del equipo del trabajo del grupo sobre los estados financieros del grupo, instrucciones específicas para la revisión de los hechos posteriores al cierre.*

Cuestiones que son relevantes para la ejecución del trabajo por el auditor del componente:

- Los hallazgos del equipo del trabajo del grupo como resultado de las pruebas realizadas sobre las actividades de control de un sistema de tratamiento de la información que sea común para todos o algunos de los componentes, y las pruebas de controles a realizar por el auditor del componente.
- *Los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente, y una solicitud de que el auditor del componente comunique en el momento oportuno cualesquiera otros riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, identificados en el componente y la respuesta del auditor del componente a dichos riesgos.*
- Los hallazgos de la auditoría interna, basados en el trabajo realizado sobre los controles en los componentes o relevantes para los componentes.
- Una solicitud de comunicación oportuna de la evidencia de auditoría obtenida a partir del trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes que contradiga la evidencia de auditoría sobre la que basó, en un principio, el equipo del trabajo del grupo la valoración del riesgo realizada a nivel de grupo.
- Una solicitud de manifestación escrita sobre el cumplimiento por la dirección de los componentes del marco de información financiera aplicable, o una declaración de que se ha informado sobre las diferencias entre las políticas contables aplicadas a la información financiera del componente y las aplicadas a los estados financieros del grupo.
- Cuestiones que deben ser documentadas por el auditor del componente.

Otra información

- Una solicitud de que se informe al equipo del trabajo del grupo en el momento oportuno de lo siguiente:
  - Cuestiones significativas de contabilidad, información financiera y auditoría, incluidas las estimaciones contables y los juicios relacionados con ellas.
  - Cuestiones relacionadas con la consideración de empresa en funcionamiento del componente.
  - Cuestiones relacionadas con litigios y reclamaciones.
  - Deficiencias significativas en el control interno que el auditor del componente haya identificado durante el trabajo realizado sobre la información financiera del componente, e información que indique la existencia de fraude.
- Una solicitud de que se notifique al equipo del trabajo del grupo cualquier hecho significativo o inusual tan pronto como sea posible.
- *Una solicitud de que las cuestiones incluidas en el apartado 41 se comuniquen al equipo del trabajo del grupo cuando el trabajo sobre la información financiera del componente haya sido completado.*

En la utilización de los procedimientos indicados en este anexo hay que tener en cuenta las matizaciones sobre el alcance que figuran en el recuadro inicial de esta NIA-ES-SP y en la afectación a los diferentes apartados de ella.

# NOTA EXPLICATIVA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL 1600

## (NE 1600)

**Advertencia Inicial:** La lectura de esta Nota Explicativa no ha de sustituir el análisis profundo ni el obligado conocimiento de la NIA-ES-SP correspondiente por parte del auditor público. Asimismo, en esta Nota se incluyen aspectos referidos al Sector Público no recogidos expresamente en la NIA-ES-SP y las referencias, en su caso, a los puntos de adaptación incluidos en el cuerpo de la norma.

Esta NIA-ES-SP *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)* resulta aplicable en los trabajos de auditoría de cuentas realizados por los auditores públicos, referidos a las cuentas consolidadas en aquellos aspectos que tengan que ver con la comprobación del proceso de consolidación y el requerimiento a los auditores privados, nombrados mercantilmente, que participen como auditores de los componentes (entidades participadas sometidas mercantilmente a la obligación de auditarse), de aquellos papeles de trabajo que tengan relación con asuntos recogidos en sus informes de auditoría.

Esta NIA-ES-SP además de emplearse en las auditorías del grupo, también se aplica a aquellas auditorías en las que participan los auditores de componentes (entidades participadas), sin perjuicio de que estos realicen su propio informe de auditoría y emitan la opinión sobre la información financiera del componente o incluso basta con que realicen alguna labor de ayuda al auditor del grupo en su auditoría del grupo consolidado. Todo ello teniendo en cuenta lo indicado en el párrafo anterior y considerando la existencia de normas específicas para los trabajos de auditores que colaboran con el Sector Público.

### Consideraciones generales

El auditor del componente suele ser aquél nombrado de acuerdo con la legislación mercantil para realizar una auditoría obligatoria, pero también puede ser otro distinto (la identidad entre ambos se suele producir por razones de coste y eficiencia en el empleo de los recursos: normalmente no resulta razonable hacer doble auditoría a los componentes).

La decisión o no de utilizar como auditor al nombrado mercantilmente tiene que ver con lo siguiente:

- La existencia de diferencias entre el marco de información financiera aplicada en la preparación de las cuentas anuales del componente y el aplicado al preparar las cuentas anuales del grupo.
- 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 las cuentas anuales del grupo.
- La realización a tiempo de la auditoría de las cuentas anuales de la participada para cumplir con el calendario de información del grupo.

En la realización de la auditoría de las cuentas consolidadas en que la entidad matriz del grupo es un ente público, sujeto a la realización de auditoría obligatoria por la legislación pública y competencialmente asignada a un auditor público, no resulta factible el empleo del auditor privado como auditor de un componente, además de por las razones indicadas, por los siguientes motivos:

- La existencia de dos categorías de auditores distintas y por tanto resulta necesario matizar esta NIA-ES-SP para darles acogida de acuerdo con el alcance indicado.
- La Ley de Auditoría de Cuentas y su reglamento de desarrollo excluyen cualquier regulación de las actividades de auditoría de los auditores públicos que actúan en el ejercicio de sus competencias de los criterios de actuación en cuentas consolidadas.
- La existencia de una regulación específica con base en la regulación pública de acceso a la información disponible derivada de la realización de la auditoría y otra en la esfera privada levantando el secreto profesional para facilitar dicho acceso, pero nada precisa sobre las relaciones entre auditores públicos y privados en un proceso de consolidación.
- La actividad propia del ente público a nivel individual normalmente es relevante en relación con la actividad que se recoge en las cuentas consolidadas de todo el grupo y por tanto, la auditoría de componentes tiende a tener un efecto menor en la información consolidada.
- Las normas contables y algunas normas de auditoría no son coincidentes en todos los puntos y para todas las materias, como demuestra el hecho que hayan de ser adaptadas teniendo en cuenta

las peculiaridades de cada sector.

- La dirección de las entidades mercantiles que, en forma de componentes, conforman las cuentas consolidadas están intensivamente dirigidas y controladas por el ente público creador y por los poderes públicos en general, tal y como se recoge en las leyes de patrimonio y en las leyes de régimen jurídico de las administraciones públicas y en las propias normas de creación de dichas entidades mercantiles. Lo que conlleva que sean meros instrumentos de extensión de las entidades públicas, siendo lo relevante el ente creador.
- La existencia de normas propias específicas contrastadas y eficientes para regular la colaboración entre auditores públicos y privados en el concurso de aquellos en la actividad de la auditoría pública, así como normas de contratación del Sector Público.

Este cúmulo de circunstancias harían aconsejable la consideración de un auditor del componente distinto del auditor legalmente nombrado por la legislación mercantil para realizar una auditoría obligatoria en el componente o entidad mercantil participada, lo cual redundaría en una duplicidad en la realización de la auditoría de cuentas, con el consiguiente sobrecoste y en una extensiva interpretación de la legislación pública vigente. Además, la correcta coordinación y la eficiencia con que ha de emplearse toda la regulación anterior, conlleva a que la aplicación de la NIA-ES-SP 1600 haya de ser matizada para su empleo en el sentido indicado con anterioridad en los diferentes niveles del trabajo de campo y consiguientemente del informe de auditoría consolidado y por tanto, por motivos de transparencia se haga constar la delimitación de responsabilidades en el informe de auditoría consolidado, distribuyendo así las responsabilidades en función de los dos ámbitos regulatorios existentes y concluyentes en esta actividad.

Ello conllevará en síntesis la utilización de esta NIA-ES-SP con las siguientes matizaciones:

- La utilización de los procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de consolidación tal como se precisan en la norma.
- El empleo de algunos procedimientos específicos regulados en las normas de colaboración con auditores privados o de acceso a los papeles de trabajo con criterios restrictivos para temas relacionados con asuntos incluidos en el informe de auditoría.
- La modificación, utilización de forma complementaria e incluso supresión de algunos procedimientos contenidos en esta NIA-ES-SP en relación con las comunicaciones de auditores de los componentes.
- En el reflejo en el informe de auditoría de la delimitación de los trabajos, en virtud de los criterios de transparencia al usuario de la información financiera.

## Objetivos

Los objetivos del auditor son los siguientes:

- a) Determinar si es adecuado actuar como auditor de los estados financieros del grupo.
- b) Si se actúa como auditor del grupo:
  - Comunicación clara con los auditores de los componentes sobre el alcance y el momento de realizar la auditoría de los componentes de acuerdo con el alcance indicado en el apartado anterior.
  - Obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la información financiera de los componentes y el proceso de consolidación, para poder expresar una opinión en relación a si los estados financieros han sido preparados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

## Responsabilidades y requerimientos

Los procedimientos que conllevan la aceptación y continuidad de la entidad auditada no se realizan con el objetivo de evaluar la capacidad del auditor para acometer la auditoría, sino para el conocimiento de la entidad auditada y obtener evidencia, puesto que la auditoría no se puede rechazar ya que se efectúa en el ejercicio de una competencia legalmente establecida, asignada al auditor público.

El auditor público deberá tener conocimiento del grupo, de sus componentes y del entorno, valorando los riesgos de incorrección material en dicho contexto. Para el caso de que el equipo de trabajo del grupo prevea solicitar a un auditor que realice un trabajo sobre la información financiera del componente deberán comprobar los requerimientos de ética, competencia profesional e independencia.

No obstante, no será necesario obtener conocimiento de los auditores de aquellos componentes para los que



el equipo de trabajo del grupo prevea aplicar procedimientos analíticos sólo a nivel del grupo. Salvo que se establezca una estructura de auditores de componentes mediante la colaboración expresa, la comunicación con los auditores legales de los componentes, podría tener determinadas limitaciones derivadas del distinto contexto regulatorio con que se ven afectados ambas categorías de auditores y que se ha descrito en el apartado anterior, ello implica una delimitación del alcance en los términos indicados en el informe de auditoría y documentado en los papeles de trabajo.

En lo que respecta al riesgo de auditoría, se incluye la incorrección material en la información financiera de un componente no detectado cuando afecte a los estados financieros del grupo y haya sido puesto de manifiesto por el auditor del componente, por lo indicado en el apartado anterior con respecto a la delimitación del alcance.

El responsable y el equipo de trabajo del grupo establecerán una estrategia global de auditoría y desarrollarán un plan de auditoría del grupo. El responsable del grupo revisará la estrategia global y el plan de auditoría del grupo.

Al establecer la estrategia global de auditoría se deberá tener en cuenta la importancia relativa para los estados financieros del conjunto y para los componentes, de acuerdo con la Norma sobre importancia relativa de la IGAE y los criterios de delimitación del alcance establecidos para esta NIA-ES-SP.

Para grupos formados por componentes no significativos, para obtener evidencia de auditoría del grupo, el equipo de trabajo del grupo deberá participar o realizar directamente un trabajo sobre la información financiera de algunos de estos componentes.

Los requerimientos del equipo de trabajo del grupo a los auditores de los componentes se comunican a menudo a través de una carta de instrucciones o guías. Si bien la comunicación entre ambos puede no ser por escrito, bien con una visita al componente, o que este último se comunique mediante un memorando o informe sobre el trabajo realizado. Considerando las limitaciones que puedan existir derivadas de los regímenes regulatorios distintos, estas instrucciones se pueden centrar en aquellos asuntos que supongan riesgos y que sean susceptibles de ser recogidos en el informe de auditoría del componente.

El equipo de trabajo del grupo determinará:

- la importancia relativa para el grupo, para determinadas transacciones, de los componentes individualmente considerados y el umbral de insignificancia.
- la naturaleza, el momento de realización y la extensión de su participación en el trabajo de los auditores de los componentes u otros auditores colaboradores e implementará respuestas adecuadas frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. Es decir, diseñará las pruebas que considere necesarias.
- los procedimientos de auditoría posteriores en relación con el proceso de consolidación para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados del grupo surgidos en la consolidación.
- los procedimientos adicionales a aplicar si concluyera que el trabajo del auditor del componente es insuficiente, en función de la fijación del alcance y los criterios indicados en relación con los auditores de los componentes.

El equipo de trabajo del grupo realizará:

- Para el caso de componentes significativos, tendrá en consideración lo recogido en el informe de auditoría del auditor del componente y lo analizará de acuerdo con los criterios de trabajo y la materialidad establecida en la auditoría del consolidado. Así como solicitará acceso a la información del trabajo del componente de acuerdo con lo establecido en la legislación correspondiente sobre acceso de los papeles de trabajo.
- Para los componentes que no sean significativos, el equipo de trabajo del grupo aplicará procedimientos analíticos a nivel de grupo.
- Para el proceso de consolidación, realizará pruebas sobre la eficacia operativa de los controles del grupo, y sobre los procedimientos sustantivos cuando estos no pudieran proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con las afirmaciones. Fundamentalmente aquellos procedimientos que tengan relación con el proceso de consolidación.
- En el caso de hechos posteriores al cierre, aplicará procedimientos para identificarlos entre las fechas de la información financiera de los componentes y la fecha del informe de auditoría del grupo, que puedan hacer necesario ajustar los estados financieros del grupo, teniendo en especial consideración la

información que figure sobre hechos posteriores al cierre en la información financiera de los componentes.

El equipo de trabajo del grupo evaluará:

- Los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar en un componente cuando se detecten riesgos significativos de incorrección material para los estados financieros del grupo.
- Los ajustes para utilizar las mismas políticas contables en los componentes sobre la información financiera y en los estados financieros del grupo, así como cuando se incluyen los estados financieros de un componente con una fecha de cierre distinta a la de cierre del grupo si han sido debidamente ajustados. Es decir, los ajustes previos a la agregación derivados de la homogenización valorativa, temporal, generada por las operaciones internas y por la agregación.
- La adecuación e integridad de los ajustes y reclasificaciones de consolidación posteriores a la agregación, y la existencia de factores de riesgo de fraude o indicadores de sesgo de la dirección.
- Si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría aplicados al proceso de consolidación con un riesgo de auditoría aceptablemente bajo.
- El efecto sobre la opinión de auditoría del grupo de las incorrecciones no corregidas.

El equipo de trabajo del grupo comunicará:

- Los requerimientos al auditor de un componente especificando el trabajo a realizar, el uso que se va a hacer de ese trabajo, y la forma y el contenido de la comunicación al equipo de trabajo del grupo. Todo ello de acuerdo con los criterios de delimitación del trabajo de las auditorías de componentes.
- Las deficiencias identificadas en el control interno y asuntos de legalidad que deben ser comunicadas a los responsables de la dirección del grupo de conformidad con la NIA-ES-SP 1265 y la Norma Técnica de informe de recomendaciones de control interno e informe adicional al de auditoría de cuentas (NT IRCIA).
- A los responsables del gobierno del grupo, el tipo de trabajo a realizar, limitaciones en el trabajo, la existencia de indicios de fraude, etc.
- La petición al auditor del componente para que le comunique las cuestiones relevantes para que el equipo de trabajo del grupo alcance una conclusión en relación con el grupo, de acuerdo con los criterios de relación entre los auditores públicos y privados recogidos en la regulación correspondiente.

En la documentación de auditoría se incluirá:

- Un análisis de los componentes con indicación de aquellos que sean significativos.
- En relación con los componentes significativos la naturaleza, el momento y la participación del equipo de trabajo del grupo en el trabajo realizado por los auditores de los componentes.
- Las comunicaciones escritas entre el equipo de trabajo del grupo y los auditores de los componentes sobre los requerimientos.

Para lograr la uniformidad y comparabilidad de la información financiera, la dirección del grupo, generalmente, proporciona instrucciones a los componentes con los requerimientos que debe cumplir la información financiera, manuales de procedimientos y un dossier de consolidación. Aunque los auditores de los componentes pueden realizar un trabajo sobre la información financiera de los componentes para la auditoría del grupo y, en ese caso, sean responsables de sus conclusiones u opiniones globales, el responsable del trabajo del grupo, o el órgano de control, es responsable de la opinión de auditoría del grupo.

El equipo de trabajo del grupo puede decidir utilizar el trabajo del auditor legalmente nombrado por la legislación mercantil para realizar una auditoría obligatoria, o por otro motivo, a una entidad mercantil participada. En este caso, en el ámbito del Sector Público, como consecuencia de la distinta legislación en materia de auditoría pública frente a la privada y en aras de la búsqueda de la eficiencia y transparencia, el informe de auditoría de los estados financieros del grupo eximirá de responsabilidad respecto al componente al responsable del trabajo del grupo u órgano de control al que este pertenece, quedando así delimitada la responsabilidad.

El responsable de la auditoría será el equipo de auditoría del grupo y la mención de los otros auditores en el informe no se realizará salvo que lo prevean disposiciones legales. En tal sentido dicha mención se realizará atendiendo a lo precisado en el alcance de esta NIA-ES-SP.

Sin perjuicio de lo indicado, hay que tener presente que aquellos procedimientos que se establecen entre los auditores del grupo y los de los componentes están matizados por la situación que plantea la legislación

vigente.

## Referencias al Sector Público en la NIA-ES-SP 1600

1.- Referencia general al inicio de la NIA-ES-SP y a los apartados 3 a 6, 8 (b) (i), 9 (b), 11, 17 a 23, 28 a 31 y anexo 1 es preciso considerar: la disposición adicional tercera de la Ley 47/2003 de 26 de noviembre (LGP), sobre la facultad legal del acceso a los papeles de trabajo que tiene la IGAE y el correspondiente levantamiento del secreto profesional indicado en el artículo 32. d) y h) y la exclusión de la aplicación de las normas de auditoría de consolidación del artículo 7.9, todos ellos de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. En particular en las citadas disposiciones se establece:

- Por lo que se refiere a la disposición adicional tercera de la Ley 47/2003 de 26 de noviembre (LGP):

Disposición adicional tercera. Acceso a la información correspondiente a las auditorías realizadas por auditores privados.

En el ejercicio de sus funciones de control, la Intervención General de la Administración del Estado podrá acceder a los papeles de trabajo que hayan servido de base a los informes de auditoría del sector público estatal realizados por auditores privados, a que se refiere el artículo 163 de esta ley.

Del mismo modo se pronuncia, para el ámbito local, la Disposición Adicional Sexta del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

- Por lo que se refiere al artículo 32. d) y h) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas:

Artículo 32. Acceso a la documentación.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, podrán, en todo caso, acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas, quedando sujetos al deber de secreto:

[...]

d) Los órganos que tengan atribuidas por ley competencias de control interno y externo de la gestión económica-financiera del sector público, respecto de las auditorías realizadas a entidades públicas de sus respectivos ámbitos de competencia. Dichos órganos y organismos podrán requerir del auditor de cuentas o sociedad de auditoría la información de la que disponga sobre un asunto concreto, en relación con la auditoría de cuentas de la entidad auditada y con la aclaración, en su caso, del contenido de los papeles de trabajo.

[...]

h) Quienes estén autorizados por ley.

- Por lo que se refiere al artículo 7.9 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas establece:

Artículo 7. Auditoría de cuentas consolidadas.

[...]

9. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación a las auditorías que se realizan por los órganos públicos de control de la gestión económico-financiera del sector público sobre las cuentas anuales u otros estados financieros consolidados en los que la sociedad dominante sea una entidad pública empresarial u otra entidad de derecho público y las sociedades dominadas pudieran ser sociedades mercantiles. Este tipo de auditorías se regirá por la normativa específica del sector público.

2.- Referencia al apartado 2 en relación con la colaboración de auditores privados en el trabajo de consolidación, hay que tener presente la Norma Técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas de 11 de abril de 2007, así como la disposición adicional segunda de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Debe añadirse, para el ámbito local, que, según dispone el artículo 34 del Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, la Entidad Local podrá contratar para colaborar con el órgano interventor a firmas privadas de auditoría que deberán ajustarse a las instrucciones dictadas por el órgano interventor.

3.- Referencia en el apartado 9 (j) a la equiparación de los estados de cuentas consolidados de carácter anual con aquellos que pudieran emitirse en otros periodos intermedios de acuerdo con la regulación contable que aplica al ente consolidado, en particular lo establecido en el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.

4.- Referencia al apartado 13 y 14 en relación con el origen legal de la competencia para realizar auditoría de cuentas prevista en el artículo 168 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

En el ámbito local se establece en el artículo 29, apartado tercero, del Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local que el órgano interventor de la Entidad Local realizará anualmente la auditoría de las cuentas anuales de:

- a) Los organismos autónomos locales.
- b) Las entidades públicas empresariales locales.
- c) Las fundaciones del sector público local obligadas a auditarse por su normativa específica.
- d) Los fondos y los consorcios a los que se refiere el artículo 2.2 de este Reglamento.
- e) Las sociedades mercantiles y las fundaciones del sector público local no sometidas a la obligación de auditarse que se hubieran incluido en el plan anual de auditorías.