

¿Cambia la auditoría del grupo con la NIA-ES 600 (Revisada)?

Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya = EL CØL·L3G1

Nº. 89
Diciembre 2024

© Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya (CCJCC). 2024

El presente material pertenece al CCJCC, se atribuyen a éste todos los derechos de explotación y otros conexos sobre el mismo en cualquier forma, modalidad o soporte. El material debe utilizarse únicamente con fines de estudio, investigación o docencia, sin que pueda utilizarse por terceros para fines comerciales o similares. Por tanto, se prohíbe su copia, distribución, reproducción, total o parcial de este material por cualquier medio sin la autorización expresa y por escrito del CCJCC.

Índice

Introducción	4
Aspectos generales	5
1. ¿Qué base normativa de auditoría debe considerarse?	5
2. ¿Cuáles pueden ser las principales diferencias en relación con la normativa de auditoría?	6
3. ¿Tiene sentido una auditoría de grupo sin instrucciones del grupo a sus filiales?	6
Objetivos	7
Definiciones	8
4. ¿Qué debe entenderse por estados financieros del grupo?	8
5. Auditoría del grupo ¿está el concepto debidamente interiorizado?.....	9
6. ¿Cambia la definición de componente respecto a la anterior norma?	9
7. ¿En que difiere equipo del encargo y auditor del grupo?	10
Requerimientos	11
8. Responsabilidad de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de la auditoría del grupo ¿realmente cambia el enfoque?	11
9. Aceptación y continuidad ¿qué evaluaciones deben realizarse? ¿en qué momento?.....	12
10. Restricciones de acceso a la información o a personas ¿alguna particularidad a considerar al aplicar la NIA-ES 210 <i>Acuerdo de los términos del encargo de auditoría</i> en el contexto de una auditoría de grupo?	13
11. ¿Establece la NIA-ES 600 (Revisada) que se incluyan cláusulas adicionales a las contempladas en la NIA-ES 210 en los términos del encargo?	14
12. ¿Qué particularidades tiene la aplicación de la NIA-ES 300 <i>Planificación de la auditoría de los estados financieros</i> en la auditoría de unos de un grupo?.....	14
13. ¿Qué aspectos deben considerarse a nivel de estrategia global y plan de auditoría cuando participan auditores de componentes?.....	15
14. ¿En qué fases de la auditoría puede participar el auditor del componente?	17
15. ¿Qué implicaciones tiene la eliminación de la definición de componente significativo?	17
16. ¿Qué implicaciones tiene el hecho de que el componente esté obligado a auditarse?	18
17. ¿Algún aspecto a destacar con relación al requerimiento de conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo?	19
18. Cuando el auditor del componente participa en el conocimiento del grupo y su entorno ¿qué obligaciones de comunicación establece la norma?	19
19. ¿Qué aspectos deben considerarse si se involucra al auditor del componente en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material?	20
20. ¿Debe determinarse la cifra de importancia relativa para la información financiera de los componentes?	21
21. ¿Influye el número de componentes de un grupo en el riesgo de agregación?	22

22.	¿Cambia el enfoque respecto a las respuestas a los riesgos valorados de incorrección material?.....	22
23.	¿Alguna novedad en la respuesta a los riesgos de incorrección material en el proceso de consolidación?.....	23
24.	En las respuestas a los riesgos valorados de incorrección material ¿qué comunicaciones se esperan entre el auditor del grupo y el del componente?.....	24
25.	¿Qué aspectos considero al evaluar las comunicaciones del auditor del componente y de la adecuación de su trabajo?.....	26
26.	¿En relación con los hechos posteriores qué aspectos debo considerar cuando participan auditores de componentes?.....	27
27.	Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia ¿alguna consideración adicional respecto a lo establecido por la NIA-ES 330?.....	28
28.	¿Cambia el enfoque en relación con la responsabilidad en el informe de auditoría?	28
29.	Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno del grupo ¿quién comunica qué?	28
30.	¿Qué debe archivarse para garantizar una evidencia suficiente y adecuada?.....	29
31.	¿Qué aspectos deben considerarse con relación a la compilación y a la custodia de los papeles de trabajo?	30

Introducción

Si tuviéramos que responder con una sola palabra a la pregunta de si cambia la auditoría del grupo (o auditoría de estados financieros de un grupo) con la NIA-ES 600 (Revisada), la respuesta sería sí, aunque sin duda habría que matizar la respuesta. Señalar en primer lugar que, con la norma revisada, si bien mantiene el número de requerimientos en 13, se produce una reorganización y cambio de denominación de los mismos, más acorde con el conjunto de las NIA-ES, aumentan también los apartados en cada requerimiento y aumentan de forma significativa los párrafos del material de aplicación (pasando de 66 a 182), un indicador más de un cierto cambio en el enfoque.

En líneas generales, resumiríamos que la revisión de la norma:

- Introduce, como ya se ha hecho con la revisión de otras NIA-ES, el concepto de graduación y adaptación de los requerimientos a diferentes entornos y circunstancias;
- Enfatiza la necesidad de aplicar el juicio y escepticismo profesionales;
- Adapta el lenguaje a las modificaciones introducidas en las revisiones de anteriores NIA-ES y en especial al conjunto de normativa relacionada con la calidad;
- Se alinea más con los principios de la NIA-ES 315 (Revisada 2019) *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*;
- Expone de forma más clara la interacción con el resto de NIA-ES, siendo más notorio que en la normativa anterior el hecho de que únicamente regula aquellos aspectos particulares en la auditoría del grupo;
- Clarifica determinados conceptos;
- Refuerza la necesidad de que la comunicación entre el auditor del grupo y los de los componentes sea más robusta, así como de una mayor interacción durante la auditoría;
- Mejora los requerimientos de documentación; y, por último,
- Incluye, vía cajetines, las obligaciones contempladas en el artículo 7 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y su desarrollo reglamentario en los arts. 16 a 18 del Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Pero tratar los cambios de forma genérica, enmascara como estos afectan en el enfoque de una auditoría del grupo. Es por ello por lo que nos ha parecido oportuno tratar en forma de preguntas algunos de los aspectos, a nuestro parecer, más relevantes de la nueva normativa a la hora de realizar una auditoría del grupo.

Nos hacemos eco en la publicación del *Modelo de instrucciones para auditores de componentes de grupos cuya sociedad dominante sea española* preparado por la comisión técnica del ICJCE en colaboración con la comisión de independencia y publicado en Noviembre del 2024. Este modelo persigue “facilitar al auditor responsable de llevar a cabo la auditoría de cuentas anuales consolidadas de un determinado grupo, la preparación de unas instrucciones para instrumentar la colaboración requerida a los auditores de componentes del citado grupo” de acuerdo con los nuevos requerimientos normativos. En la medida que nos ha parecido oportuno, en las respuestas a las preguntas se incluye una referencia a estas instrucciones.

Es obligado señalar que no es objeto de esta publicación repasar toda la NIA-ES 600 (Revisada) y, por tanto, su lectura no puede, en ningún caso, ser un sustituto de la lectura y estudio de la norma por parte de los auditores, si bien confiamos en que sea de ayuda en la consolidación de su conocimiento.

Aspectos generales

En el apartado de alcance general queda perfectamente delimitado que lo que regula la NIA-ES 600 (Revisada) son únicamente aquellos aspectos particulares en la auditoría del grupo no cubiertos por el resto de NIA-ES, que obviamente también son aplicables. Aunque esto también se indicaba en la norma antes de su revisión, en la norma revisada tanto el cambio en la descripción de los objetivos a cubrir, como los cambios a nivel de definiciones y de requerimientos, que explicaremos a continuación, evidencian mucho más este enfoque.

Como ya viene siendo habitual en las últimas revisiones de las NIA, en la NIA-ES 600 (Revisada) se refuerzan la necesidad de aplicar el escepticismo y juicio profesionales al planificar y ejecutar la auditoría y se remarca que los requerimientos de la norma son graduables, es decir, deben aplicarse en función de la naturaleza y circunstancias de cada encargo.

Se incluyen otras matizaciones dentro del alcance general de la norma (por ejemplo, sobre los distintos modos en los que puede organizarse un grupo, la participación de auditores de componentes, etc.) que, en la medida en que se ha considerado necesario, se han incluido en las preguntas de la publicación.

En este apartado de aspectos generales, en formato de preguntas, nos centraremos en la normativa a utilizar en las auditorías de grupo en España, en la que parte de los requisitos vienen impuestos por el art. 7 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y su desarrollo reglamentario, y en el impacto de las posibles diferencias entre normativas de distintas jurisdicciones (cuando los componentes se ubican en distintos países) que afectan a este tipo de auditorías, incluyendo también una reflexión, fuera del marco de la norma, sobre la necesidad de que existan instrucciones a nivel de grupo como punto de partida para una correcta auditoría de grupo.

1. ¿Qué base normativa de auditoría debe considerarse?

Art. 7 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC).

Arts. 16 a 19 del Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (RLAC).



NIA-ES 600 (Revisada)

Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes).

En la auditoría de grupos en España, los requerimientos de la NIA-ES 600 (Revisada), en vigor para los trabajos de auditoría de cuentas de ejercicios económicos que se inician a partir de 1 de enero de 2024 y para todos los trabajos que se encarguen a partir del 1 de enero del 2025, deben considerarse juntamente con los establecidos en el artículo 7 de la LAC y su posterior desarrollo normativo en los artículos 16 a 19 del RLAC.

La NIA-ES 600 (Revisada) se aprobó por el ICAC en la Resolución de 20 de diciembre de 2023, pero es importante no olvidar que, con fecha 11 de abril de 2024, el ICAC aprobó la Resolución por la que se publicaba la actualización de las NIA-ES, las NIGC-ES y el Glosario de términos, en la que también se incluía la actualización de esta NIA-ES.

En relación con a los requisitos establecidos por la LAC y desarrollados en el RLAC, introducidos en la NIA-ES 600 (Revisada) vía cajetines, es importante destacar:

- Las actuaciones que deberá realizar el auditor del grupo en caso de restricciones de acceso a la información -tanto por parte del auditor del grupo como por parte del ICAC en el ejercicio de sus labores de supervisión- de filiales sobre las que se realizará trabajo (componentes en lenguaje de las NIA-ES, como se explica más adelante).
- Las obligaciones de documentación cuando intervienen auditores de componentes, que, con carácter general, son mucho más concretas que los propios requerimientos de la NIA-ES 600 (Revisada).

En la publicación, se han incluido requisitos de la LAC y del RLAC cuando que se ha considerado relevante para responder a las preguntas formuladas.

2. ¿Cuáles pueden ser las principales diferencias en relación con la normativa de auditoría?

Cuando los componentes del grupo están localizados fuera de España, el auditor deberá considerar las diferencias entre la normativa que regula la actividad de auditoría de cuentas en España y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), que es el marco que normalmente se requiere al auditor del componente para realizar su trabajo a efectos de auditoría del grupo.

Las principales diferencias entre la normativa española aplicable en la realización de una auditoría de grupo y las NIA son:

- La diferente definición de entidad de interés público, que en el caso español se encuentra desarrollada en los arts. 3.5 de la LAC y 8.1 del RLAC.
- Los requerimientos relativos a la ética e independencia (ver pregunta 13).
- El acceso a los papeles de trabajo de los auditores de componentes de terceros países por parte del ICAC en el ejercicio de sus labores de supervisión, regulado en los arts. 7.7 de la LAC y 18 del RLAC.
- Evidencias adicionales de documentación en relación con la evaluación y revisión del trabajo realizado regulados en los arts. 7.4 de la LAC y 16 del RLAC.
- La prohibición de poder utilizar la ayuda directa de los auditores internos (ver NIA-ES 610 *Utilización del trabajo de los auditores internos*).
- El hecho de que, aunque con determinadas particularidades, deban considerarse las cuestiones clave o los aspectos más relevante de la auditoría en las auditorías de todo tipo de entidades.
- Determinada información adicional a comunicar a la comisión de auditoría en entidades de interés público.

3. ¿Tiene sentido una auditoría de grupo sin instrucciones del grupo a sus filiales?

Esta pregunta queda fuera del alcance de la propia normativa de auditoría de grupo, pero se incluye aquí como reflexión sobre las implicaciones que puede tener el hecho de que la dirección del grupo no prepare y remita unas instrucciones a la dirección de las entidades o unidades de negocio que conforman el grupo, lo que dificulta e incluso, en determinadas circunstancias, puede llegar a impedir que el auditor del grupo cumpla con los requerimientos normativos aplicables en la auditoría del grupo.

Sin entrar a valorar la forma en que se instrumenten estas instrucciones, que por otra parte vendrá condicionada por la estructura y circunstancias del grupo, como mínimo deberían contener el marco de información financiera aplicable al grupo, precisando cuáles son los principios, políticas contables y normas de registro y valoración a efectos de que las entidades o unidades de negocio puedan reportar, vía paquete de consolidación, la información necesaria para la preparación de los estados financieros del grupo.

Objetivos

Como hemos indicado anteriormente, en la NIA-ES 600 (Revisada) se delimita de manera más clara que la norma únicamente aborda las particularidades a considerar cuando se realiza una auditoría de grupo. Aspecto se ve en la propia redacción de los objetivos de la norma, que se limitan a establecer los objetivos específicos en una auditoría de grupo cuando se aplican las NIA-ES, tal como reproducimos a continuación:



Los objetivos del auditor son:

- a) Con respecto a la aceptación y continuidad del encargo de auditoría del grupo, determinar si puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo;
- b) Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, y planificar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder adecuadamente a esos riesgos valorados;
- c) Participar de modo suficiente y adecuado en el trabajo de los auditores de componentes durante toda la auditoría del grupo, incluyendo la comunicación clara del alcance y momento de realización de su trabajo, así como la evaluación de los resultados de ese trabajo; y
- d) Evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría aplicados, incluido con respecto al trabajo realizado por auditores de componentes, como base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo.

Definiciones

Con relación al apartado de definiciones de la norma, con la revisión de la NIA-ES 600 se han producido cambios relevantes que podríamos resumir como sigue:

 Definiciones nuevas	 Definiciones que se mantienen	 Definiciones que se eliminan
<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Riesgo de agregación <input type="checkbox"/> Auditor del grupo <input type="checkbox"/> Importancia relativa para ejecución del trabajo del grupo <input type="checkbox"/> Importancia relativa para ejecución del trabajo del componente 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Componente <input type="checkbox"/> Auditor del componente <input type="checkbox"/> Dirección del componente <input type="checkbox"/> Grupo <input type="checkbox"/> Auditoría del grupo <input type="checkbox"/> Opinión de auditoría del grupo <input type="checkbox"/> Socio del encargo del grupo <input type="checkbox"/> Estados financieros del grupo <input type="checkbox"/> Dirección del grupo 	<ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Importancia relativa del componente <input type="checkbox"/> Controles del grupo <input type="checkbox"/> Componentes significativos <input type="checkbox"/> Equipo del encargo del grupo

Advertir en relación con las definiciones que se mantienen que, aunque el término propiamente se mantenga, algunas descripciones se modifican o son más precisas.

En relación con las definiciones que se eliminan en la norma, algunas se substituyen por una referencia (nota al pie) a otra NIA-ES que ya recoge la definición, como sucede con la definición de equipo del encargo, incluida en la NIA-ES 220 (Revisada) *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*.

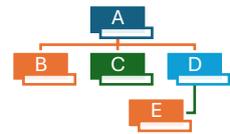
Sin ánimos de ser exhaustivos comentamos a continuación, en formato de preguntas, aquellas definiciones que consideramos más relevantes.

4. ¿Qué debe entenderse por estados financieros del grupo?

La NIA-ES 600 (Revisada) define estados financieros del grupo como “los estados financieros que incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación”, señalando que el proceso de consolidación incluye:

- i. consolidación, consolidación proporcional o el método contable de la participación;
- ii. la presentación en unos estados financieros combinados de la información financiera de entidades o unidades de negocio que no tienen una dominante pero que están bajo control común o una dirección común; o
- iii. la agregación de la información financiera de entidades o de unidades de negocio tales como sucursales o divisiones.

Si bien, a efectos de adaptación de la normativa para su aplicación en España, se precisa vía cajetín que los estados financieros del grupo se refieren a cuentas anuales consolidadas, estados financieros intermedios consolidados y a otros estados financieros o documentos contables consolidados, debido a que el marco de información financiera aplicable al que se refiere el artículo 3.1 de la LAC no contempla, con carácter general, criterios y normas para la formulación de estados financieros combinados o agregados, matizándose que no obstante “habrá de estarse a lo que, en su caso, pudiera disponerse en la normativa sectorial o específica aplicable a la entidad”.



5. Auditoría del grupo ¿está el concepto debidamente interiorizado?

Aclarada la definición de estados financieros del grupo, consideramos importante recordar la definición de auditoría del grupo, como “la auditoría de los estados financieros del grupo”.

	A	+	B	+	C	+	Subgrupo D (D+E)	+	+/- Ajustes	
Inmovilizado material	100		300		-		80		-	EE/FF Grupo A 480 190 245 - 2.025
Existencias			50		100		50		-10	
Deudores	15		15		200		15		-	
....										
Total activo	300		700		400		675		-50	

Definición que, aunque todos los auditores tienen claro cuando reciben un encargo de este tipo, es fácil que durante su realización se pierda la perspectiva, cayendo en el error de pensar en términos de las diferentes entidades que integran grupo y no en el grupo como entidad y las cifras consolidadas, resultantes de la agregación de las de todas las entidades junto con los ajustes y reclasificaciones de consolidación.

6. ¿Cambia la definición de componente respecto a la anterior norma?

La definición de componente cambia sustancialmente en relación con la que se incluía en la NIA-ES 600. Dicha norma definía componente como “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”, mientras que la NIA-ES 600 (Revisada) se refiere a “entidad, unidad de negocio, función o actividad de negocio, o alguna combinación de estas, que el auditor del grupo establezca con el fin de planificar y aplicar procedimientos de auditoría en una auditoría de un grupo”. Es decir, traducido al lenguaje de un consolidado, hablaremos de componentes al referirnos a las entidades, unidades de negocio, etc., sobre las que el auditor del grupo considere necesario aplicar algún tipo de procedimiento de auditoría.

7. ¿En que difiere equipo del encargo y auditor del grupo?

Uno de los cambios sustanciales, tras la revisión de la norma, es el hecho de que el auditor del componente pasa a ser considerado miembro del equipo del encargo, con todas las implicaciones que ello conlleva. Durante la lectura y estudio de la norma es necesario prestar atención a qué figura se asigna la responsabilidad de los diferentes requerimientos: socio del encargo del grupo, auditor del grupo, auditor del componente o equipo del encargo.

A efectos de la aplicación en España de la norma, hay que señalar que cuando se trate de socio del encargo del grupo, es decir el socio que es responsable de la auditoría del grupo, debe considerarse la definición de “auditor principal responsable” que se incluye en el artículo 3.6 a) y b) de la LAC.

A continuación, resumimos los conceptos de equipo del encargo, definición detallada en el apartado 12(d) de la NIA-ES 220 (Revisada) y en el apartado 16 (f) de la NIGC-1 *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías de estados financieros* -que debe leerse considerando la detallada en el art. 3.11 de la LAC-, y de auditor del grupo, definición incluida en la NIA-ES 600 (Revisada):

Equipo del encargo



Todos los socios y empleados que realicen el encargo de auditoría, así como cualquier otra persona que aplica procedimientos de auditoría en relación con el encargo, excluidos un experto externo del auditor y los auditores internos que prestan ayuda directa en un encargo”.



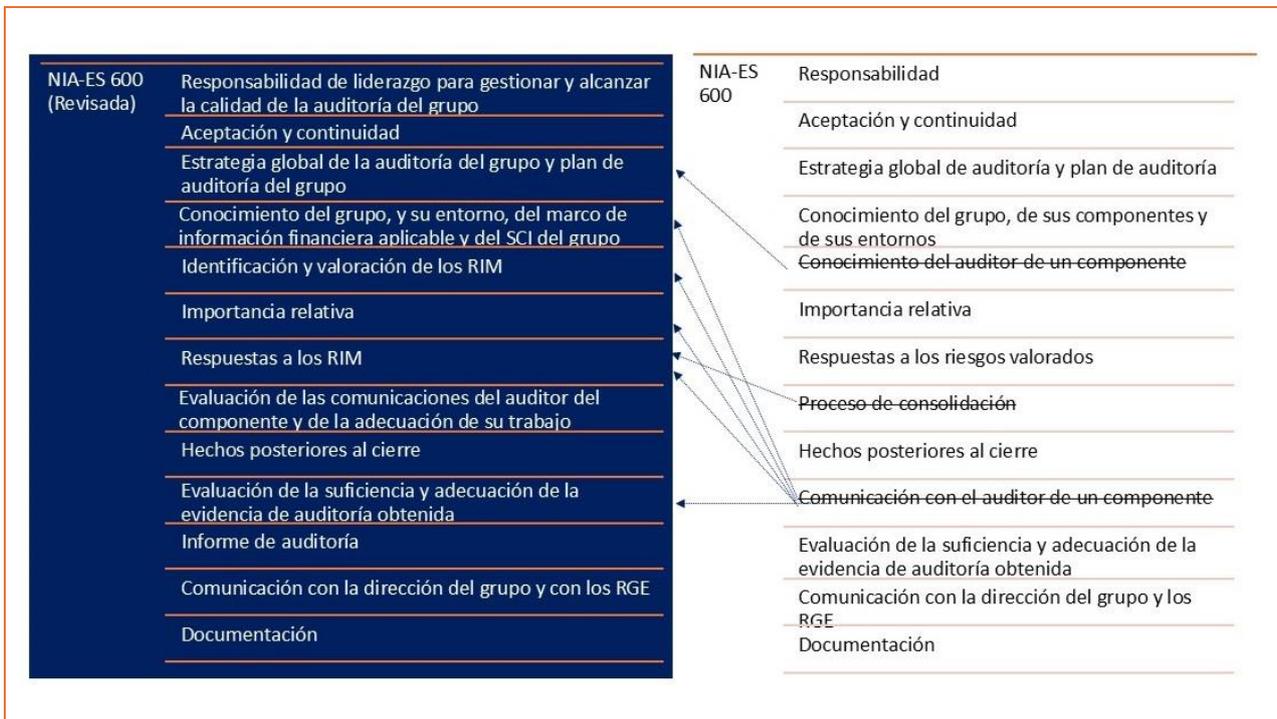
Auditor del componente o “auditor que realiza trabajo de auditoría en relación con un componente para la auditoría del grupo”.

Auditor del grupo



El socio del encargo del grupo y los miembros del equipo de encargo distintos de los auditores de componentes.

Requerimientos



Como se ha indicado en la introducción, con la revisión de la norma aumentan el número de apartados tanto a nivel de requerimientos como en el material de aplicación, siendo los aspectos más relevante: el cambio de denominación de los subtítulos, más acorde con las etapas de la auditoría, lo que enfatiza, el hecho de que la norma regula exclusivamente las particularidades de una auditoría de grupo; y la reubicación de algunos requerimientos, en especial el relativo a la comunicación con el auditor del componente que en la NIA-ES 600 era un único requerimiento y ahora se incluye en cada una de las etapas o requerimientos en los que puede producirse la participación del auditor del componente.

Seguidamente, en formato de preguntas, destacamos aspectos que hemos considerado relevantes de la norma:

8. Responsabilidad de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de la auditoría del grupo ¿realmente cambia el enfoque?

El cambio, como mínimo de redacción, tiene su origen en la revisión del conjunto de normas de calidad, en particular en la NIA-ES 220 (Revisada), que al asignar al socio del encargo la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría, incluida la responsabilidad “de crear un entorno para el encargo que resalte la cultura de la firma de auditoría y el comportamiento que se espera de los miembros del equipo del encargo” , puntualiza que a tal efecto, “el socio del encargo participará de forma suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría, de tal forma que el socio del encargo tenga la base para determinar si los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados dada la naturaleza y las circunstancias del encargo”.

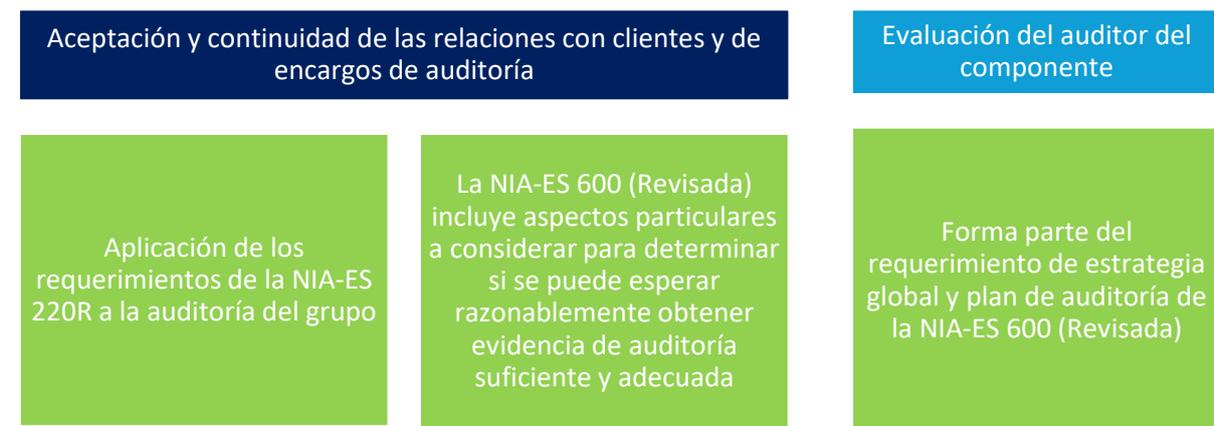
Esta responsabilidad se traslada en los mismos términos a la NIA-ES 600 (Revisada), que precisa que la participación del socio de forma suficiente y adecuada, durante todo el encargo de auditoría del grupo, se refiere también al trabajo de los auditores de componentes.

En este sentido, estimamos que ello supone una mayor involucración e interacción por parte del socio del encargo, ya sea directamente o delegando en otros miembros del equipo del encargo; aunque como es lógico, en ese caso, el socio del encargo sigue asumiendo la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría mediante la dirección y supervisión de los miembros del equipo.

A este respecto, señala el material de aplicación de la norma que “las políticas o procedimientos establecidos por la firma de auditoría, o que son requerimientos o servicios comunes de la red, pueden ayudar al socio del encargo del grupo facilitando la comunicación entre el auditor del grupo y los auditores de componentes y sirviendo de apoyo a la dirección y supervisión por el auditor del grupo de dichos auditores de componentes y a la revisión de su trabajo”.

9. Aceptación y continuidad ¿qué evaluaciones deben realizarse? ¿en qué momento?

Con relación a la aceptación y continuidad, son de aplicación los requisitos establecidos en el resto de normativa y aquí en particular lo requerido en las normas de calidad. Tal como se ilustra en el esquema, la parte correspondiente a los requisitos a cumplir, en caso de que participen auditores de componentes, se regula, al igual que en la norma anterior, en el requerimiento de estrategia global y plan de auditoría del grupo.



La NIA-ES 600 (Revisada) señala en el requerimiento de aceptación y continuidad que el socio del encargo del grupo, antes de la aceptación, “determinará si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo”, detallándose en el material de aplicación determinadas cuestiones cuyo conocimiento puede ayudar en esa evaluación, como son el conocimiento de la estructura del grupo -tanto la legal como la organizativa-, si se utilizan organizaciones de servicios o centros de servicios compartidos, posibles restricciones de acceso, etc.

También se matiza, vía cajetín, en relación con los encargos iniciales que, en caso de sustitución de auditores, para el acceso a la documentación de la auditoría del auditor predecesor deberá considerarse la Resolución del ICAC de 20 de marzo de 2014 por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores”.

En caso de no poder obtener evidencia suficiente y adecuada después de la aceptación o continuidad del encargo, la NIA-ES 600 (Revisada) indica que el socio del encargo del grupo considerará los posibles efectos sobre la auditoría, debiendo considerar adicionalmente, en lo que respecta a la existencia de posibles restricciones de acceso a la información, lo establecido en el artículo 7.7 de la LAC y desarrollado en el 18 del RLAC en relación con las limitaciones al acceso a la documentación de auditores de terceros países, que hayan auditado entidades del conjunto consolidable, con los que no exista acuerdo de intercambio de información.

10. Restricciones de acceso a la información o a personas ¿alguna particularidad a considerar al aplicar la NIA-ES 210 *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría* en el contexto de una auditoría de grupo?

Con relación a las restricciones de acceso a la información o a personas en el contexto de una auditoría del grupo, la norma distingue entre:

Restricciones impuestas por la dirección del grupo cuyo posible efecto sea una denegación de opinión



En el caso de un encargo inicial, el socio del encargo del grupo no aceptará el encargo.

En el caso de una auditoría recurrente, renunciará al encargo, teniendo en cuenta lo establecido en los arts. 5.2 y 22 de la LAC, desarrollados en los arts. 10.2 y 60 del RLAC.

Restricciones fuera del control de la dirección del grupo



En este supuesto la norma señala que el socio del encargo del grupo considerará los posibles efectos en la auditoría del grupo.

Adicionalmente debe considerarse lo establecido en el art. 7.5 de la LAC y desarrollado en el art. 17 del RLAC en aquellos supuestos en los que el auditor del grupo no pueda revisar el trabajo de auditoría realizado por otros auditores, incluidos los de la Unión Europea y de terceros países, en relación con las cuentas de entidades incluidas en las cuentas consolidadas. Entre las medidas a adoptar por el auditor del grupo:

- debe incluir la realización de los procedimientos de auditoría necesarios para la auditoría de las cuentas consolidadas, directamente o en colaboración con otros auditores, según proceda, sobre las cuentas de las citadas entidades, y
- en el caso de las entidades que formen parte del conjunto consolidable, debe detallar en un escrito todas las circunstancias que impidan la revisión, escrito que debe remitirse al ICAC en un plazo no superior a 10 días hábiles desde la fecha en que se tuviera constancia de dicha situación.

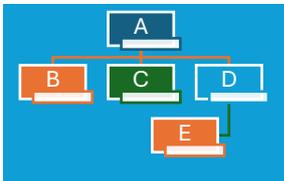
11. ¿Establece la NIA-ES 600 (Revisada) que se incluyan cláusulas adicionales a las contempladas en la NIA-ES 210 en los términos del encargo?

La confirmación que el auditor del grupo debe obtener de la dirección del grupo, en cuanto al entendimiento de sus responsabilidades, es la prevista en la NIA-ES 210 *Acuerdos de los términos del encargo*, indicando la NIA-ES 600 (Revisada), vía material de aplicación, algunas cuestiones adicionales que, a juicio del auditor, podrían incluirse en la carta de encargo, como son:

- las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes no deben restringirse, salvo por lo establecido en las disposiciones legales o reglamentarias;
- las comunicaciones importantes entre los auditores de componentes y los responsables del gobierno del componente o la dirección del componente, incluidas las comunicaciones sobre deficiencias significativas en el control interno, deben realizarse al auditor del grupo;
- las comunicaciones entre las autoridades reguladoras y las entidades o unidades de negocio relativas a la información financiera que pueden ser relevantes para la auditoría del grupo deberían realizarse al auditor del grupo; y
- el auditor del grupo debería estar autorizado para realizar trabajo, o para solicitar a un auditor de un componente que realice trabajo, en el componente.

12. ¿Qué particularidades tiene la aplicación de la NIA-ES 300 *Planificación de la auditoría de los estados financieros en la auditoría de unos de un grupo*?

En la aplicación de la NIA-ES 300 en el ámbito de una auditoría de grupo, el auditor del grupo al establecer o actualizar la estrategia y el plan de auditoría debe determinar:



Los componentes en los que realizará trabajo de auditoría. En este sentido, una de las novedades de la NIA-ES 600 (Revisada) es la eliminación del concepto de componente significativo y, por tanto, la selección de los componentes sobre los que se realizará trabajo es una cuestión de juicio profesional (ver pregunta 15).

Los recursos necesarios para la realización del encargo, incluidos la naturaleza, momento de realización y extensión de los auditores de los componentes.

En el material de aplicación se incluyen algunos aspectos que afectan a su determinación.



13. ¿Qué aspectos deben considerarse a nivel de estrategia global y plan de auditoría cuando participan auditores de componentes?

La NIA-ES 600 (Revisada) amplía, respecto a la norma anterior, los aspectos a considerar cuando participan auditores de componentes, entre otras razones como consecuencia de la aplicación de la NIA-ES 220 (Revisada). Se detallan los mismos a continuación:

1 Estrategia global y plan de auditoría

Al establecer la estrategia global y plan de auditoría, el socio del encargo del grupo debe evaluar si el auditor del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente de manera suficiente y adecuada, formando parte de esta evaluación el obtener su confirmación de que colaborará con el auditor del grupo y que realizará el trabajo que se le solicite.

2 Requerimientos de ética, incluidos los de independencia

El socio del encargo del grupo asume la responsabilidad de que se haya informado a los auditores de los componentes de los requerimientos de ética relevantes que son aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo —que corresponden a los aplicables en España—; y de confirmar si los auditores de los componentes los conocen y los cumplirán.

3 Recursos para el encargo

El socio del encargo del grupo también debe determinar si los auditores de los componentes tienen las competencias y capacidades adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar los procedimientos de auditoría que se le asignen. Añade la NIA-ES 600 (Revisada) en este apartado, como novedad respecto a la norma anterior, que si la información sobre los resultados del proceso de seguimiento y corrección o de inspecciones externas relativas al auditor del componente ha sido proporcionada por la firma de auditoría del auditor del grupo o puesta a disposición del socio del encargo del grupo de algún otro modo, este determinará la relevancia de dicha información para la determinación que debe realizarse en relación con los recursos del encargo.



¿Cuándo debe el auditor del grupo obtener evidencia suficiente y adecuada con relación al trabajo a realizar en el componente sin la participación del auditor del componente?

Si el auditor del componente no cumple los requerimientos de ética.

Si el socio del encargo tiene serias reservas (= reservas que no pueden superarse) acerca de las cuestiones detalladas en los puntos 1 a 3.

4 Realización del encargo

El socio del encargo del grupo asume también la responsabilidad de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y de la revisión de su trabajo, teniendo en cuenta:

- las áreas de mayores riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019); y
- las áreas de la auditoría de los estados financieros del grupo que implican juicios significativos.

5 Comunicación con los auditores de componentes

El auditor del grupo se comunicará con los auditores de componentes acerca de las responsabilidades que corresponden a cada uno y de las expectativas del auditor del grupo, incluida una expectativa de que las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes tienen lugar en momentos adecuados durante la realización de la auditoría del grupo.

Los aspectos anteriores están desarrollados en las instrucciones y en los anexos 1 a 3 del modelo orientativo de instrucciones del ICJCE.

En relación con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, la normativa aplicable en España es el art. 2.3, la sección 2ª del capítulo III (Título I) y la sección 3ª del capítulo IV (Título I) de la LAC, en su normativa de desarrollo y en el Reglamento (UE) n.º 537/2014. En este sentido, es recomendable el estudio del criterio de interpretación n.º 5 *Criterio de interpretación de la normativa aplicable respecto a la independencia de los auditores de cuentas de los componentes en la auditoría del grupo* del Grupo Técnico de Independencia del ICAC, desarrollado por el ICJCE en su circular ES06/2024 de mayo de 2024.

A los efectos de confirmación por parte del auditor del componente, en caso de que se sigan los modelos incluidos en las instrucciones, es importante tener claramente delimitado si nos encontramos ante un grupo de interés público (aquellos grupos en los que la sociedad dominante sea de interés público) y posteriormente considerar si el auditor del componente pertenece o no a la red del auditor del grupo así como dónde se encuentra domiciliado el componente (España, otro estado miembro de la UE o un país fuera de la UE).

En relación con la realización del encargo, corresponde al socio del encargo determinar que “la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión se planifican y realizan de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y responden a la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y a los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo de auditoría”.

El material de aplicación de la norma detalla diferentes circunstancias que pueden influir en esa determinación; también, en relación con la responsabilidad de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes, incluye ejemplos de cómo el socio del encargo puede asumir dicha responsabilidad, como son las comunicaciones, reuniones o llamadas con el auditor del componente, las revisiones de su documentación de auditoría o la participación en determinadas reuniones en las que participa el auditor del componente.

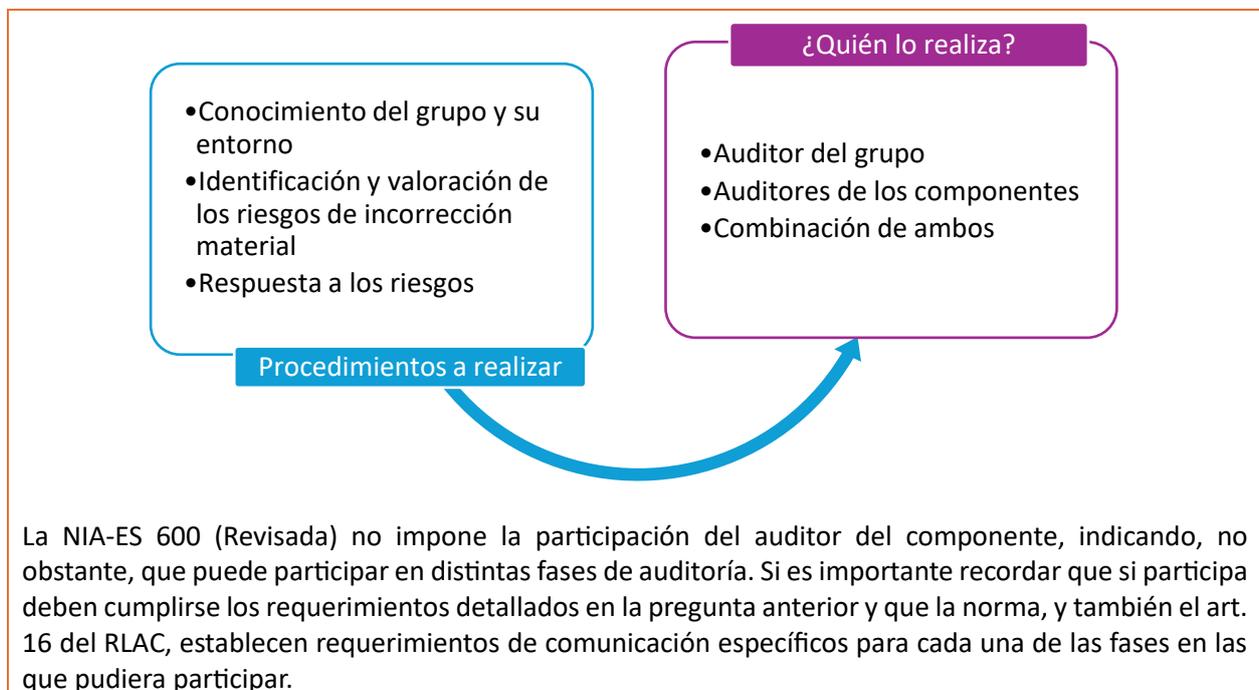
Se pone así de manifiesto la relevancia de una comunicación recíproca y eficaz entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes, a la que pueden contribuir factores que apunta el material de aplicación, como son:

- La claridad de las instrucciones, en especial si el auditor del componente pertenece a una firma de auditoría distinta.
- Un entendimiento mutuo: de que el auditor del componente puede discutir el trabajo de auditoría que se le solicita que realice; de cuestiones relevantes y las medidas que se espera que se deriven del proceso de comunicación; y de las personas que son responsables de gestionar la comunicación.

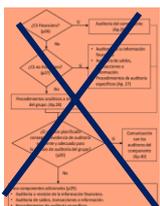
- ☐ La forma de las comunicaciones, que puede variar en función de factores como la naturaleza del trabajo, la complejidad de la cuestión a tratar, etc. Si bien la norma no obliga a que las comunicaciones deban realizarse necesariamente por escrito, sí que señala, en el material de aplicación, que las comunicaciones verbales pueden ser complementadas con comunicaciones escritas, como un conjunto de instrucciones, y recuerda que, independientemente de la forma de comunicación que se utilice, son de aplicación los requerimientos de documentación de la NIA-ES 600 (Revisada) y del resto de NIA-ES que sean aplicables al trabajo.

En relación con las comunicaciones, adicionalmente a lo establecido en la norma, debe considerarse el art. 7 de la LAC junto con los arts. del RLAC que lo desarrollan. Por último, señalar que estas deben realizarse oportunamente y que el momento adecuado varía en función de las circunstancias del encargo. En este sentido, en el modelo orientativo de instrucciones del ICJCE se apunta la conveniencia, a valorar por el auditor, de enviar las instrucciones divididas en distintos momentos temporales.

14. ¿En qué fases de la auditoría puede participar el auditor del componente?



15. ¿Qué implicaciones tiene la eliminación de la definición de componente significativo?



En la NIA-ES 600 se definía componente significativo como aquel que, considerado individualmente, fuera financieramente significativo o aquel que, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, fuera probable que incorporara un riesgo significativo de incorrección material a los estados financieros del grupo. Como derivada de esta definición, en los requerimientos de respuesta a los riesgos valorados, se establecía un alcance determinado para el trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes significativos.

Con la revisión de la norma el concepto desaparece y es en el requerimiento de estrategia global y planificación en el que se indica, tal como se mencionaba en la pregunta 12, que el auditor del grupo determinará, en base a su juicio profesional, los componentes en los que se realizará trabajo de auditoría. En el material de aplicación, la NIA-ES 600 (Revisada) recoge algunas cuestiones que pueden afectar a esa determinación, como son, por ejemplo:

- La naturaleza de hechos o condiciones que pueden dar lugar a riesgos de incorrección material en las afirmaciones en los estados financieros del grupo que están asociadas con un componente (entidades de nueva creación o adquiridas recientemente, transacciones significativas con partes vinculadas, fluctuaciones anómalas, etc.).
- La desagregación entre componentes de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en los estados financieros del grupo, teniendo en cuenta la magnitud y naturaleza de los activos, pasivos y transacciones en esa ubicación o unidad de negocio en relación con los estados financieros del grupo.
- Si del trabajo de auditoría planificado sobre la información financiera de los componentes identificados se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para todos los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en los estados financieros del grupo.
- La naturaleza y extensión de las incorrecciones o de las deficiencias de control identificadas en un componente en auditorías de periodos anteriores.
- La naturaleza y extensión de los controles en común en el grupo y si el grupo centraliza actividades relevantes para la información financiera y, en su caso, de qué modo.

La eliminación de la definición de componente significativo no sólo ha implicado que el juicio profesional sea la única base para determinar los componentes sobre los que se realizará trabajo de auditoría, sino también un cambio de enfoque en las respuestas a los riesgos valorados, tal como se recoge en la pregunta 22.

16. ¿Qué implicaciones tiene el hecho de que el componente esté obligado a auditarse?

La única referencia en la NIA-ES 600 (Revisada) en relación con los componentes obligados a auditarse por motivos legales, reglamentarios u otros, se encuentra en el material de aplicación del alcance de la norma, señalando que en este supuesto es posible que “el auditor del grupo pueda utilizar el trabajo de auditoría realizado sobre los estados financieros del componente, siempre y cuando el auditor del grupo esté satisfecho de que dicho trabajo es adecuado a efectos de la auditoría del grupo”. Matiza que los auditores de los componentes pueden adaptar la auditoría de los estados financieros del componente para poder cumplir también con las necesidades del auditor del grupo y recuerda que, en cualquier caso, los requerimientos de la NIA-ES 600 (Revisada) son de aplicación, incluidas la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo.

17. ¿Algún aspecto a destacar con relación al requerimiento de conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo?

En este requerimiento se indican los aspectos particulares de los que debe obtenerse conocimiento en el contexto de una auditoría de grupo, para la aplicación de la NIA-ES 315 (Revisada 2019). De forma resumida son:

Grupo y entorno	Sistema de control interno del grupo
<p>La estructura organizativa del grupo y su modelo de negocio, lo que incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Ubicaciones. <input type="checkbox"/> Naturaleza de las operaciones y el grado de similitud de estas. <input type="checkbox"/> Medida en que el modelo de negocio integra el uso de las TI. <p>Los factores normativos que tienen un impacto sobre las entidades y unidades de negocio del grupo.</p> <p>Las mediciones utilizadas, interna y externamente para evaluar el resultado financiero de las entidades y unidades de negocio del grupo.</p>	<p>Incluye:</p> <p>La naturaleza y extensión de los controles en común.</p> <p>Si y, si fuera el caso, el modo en que el grupo centraliza actividades relevantes para la información financiera.</p> <p>El proceso de consolidación utilizado por el grupo, incluidas, en su caso, las consolidaciones de subgrupos y los ajustes de consolidación.</p> <p>El modo en que la dirección del grupo comunica a la dirección de las entidades o unidades de negocio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> las cuestiones significativas para la preparación de los estados financieros del grupo; y <input type="checkbox"/> las correspondientes responsabilidades de información financiera en el sistema de información y en otros componentes del sistema de control interno del grupo.
Marco de información financiera	
<p>El marco de información financiera aplicable; y</p> <p>La coherencia de las políticas y prácticas contables en el grupo.</p>	

18. Cuando el auditor del componente participa en el conocimiento del grupo y su entorno ¿qué obligaciones de comunicación establece la norma?

Si el auditor del componente participa en el conocimiento del grupo y su entorno, la NIA-ES 600 (Revisada) requiere que:



Relaciones o transacciones con partes vinculadas

Las identificadas por la dirección del grupo y cualquier otra parte vinculada de la que tenga conocimiento el auditor del grupo, que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente.

Las que no hayan sido previamente identificadas por la dirección del grupo o por el auditor del grupo.

Empresa en funcionamiento

Hechos o condiciones identificadas por la dirección del grupo que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento, que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente.

Cualquier hecho o condición identificado por el auditor del componente que pueda generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

19. ¿Qué aspectos deben considerarse si se involucra al auditor del componente en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material?

La responsabilidad de identificar y valorar los riesgos de incorrección material a nivel de estados financieros de grupo, en base al conocimiento adquirido del grupo y su entorno, del marco de información financiera y del sistema de control interno del grupo, corresponde al auditor del grupo. La NIA-ES 600 (Revisada) establece que en el caso de que en esta etapa de la auditoría participen auditores de componentes, el auditor del grupo deberá evaluar si la evidencia de auditoría obtenida por ambos, proporcionan una base adecuada para la identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo.



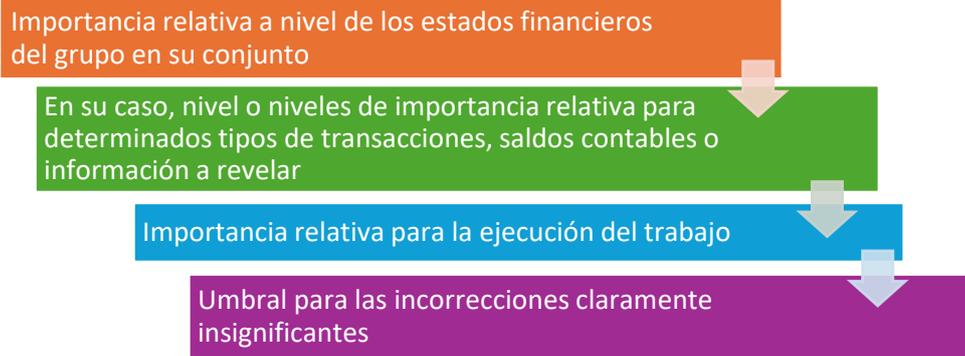
Adicionalmente, deben considerarse los requerimientos de documentación del art. 7.4 de la LAC y su desarrollo reglamentario en el art. 16.2.a) del RLAC, que establecen que la documentación relativa a la revisión del trabajo realizada por otros auditores deberá reflejar “los criterios y consideraciones tenidos en cuenta para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material a efectos de la auditoría de las cuentas consolidadas, entre los que se encontrarán los relativos al negocio, las transacciones u operaciones, su procesamiento, así como el control interno de dichas entidades”.

Requerimientos que se encuentran desarrollados en el en el apartado 5.3 y en el anexo 4.1 del modelo orientativo de instrucciones, en el que se señala la siguiente información a reportar por el auditor del componente:

- la valoración realizada del riesgo,
- su origen (error o fraude),
- los saldos, transacciones o información a revelar y afirmaciones a los que afecta, y
- los criterios y consideraciones realizados para la identificación y valoración del riesgo.

20. ¿Debe determinarse la cifra de importancia relativa para la información financiera de los componentes?

En aplicación de la NIA-ES 320 *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría* y la NIA-ES 450 *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, el auditor del grupo fija a nivel de estados financieros del grupo:



Si determinadas transacciones, saldos o información a revelar en los estados financieros del grupo estuvieran desagregados entre componentes, la NIA-ES 600 (Revisada) obliga adicionalmente a determinar y comunicar al auditor del componente:

- ❑ La importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes, definido como el “importe fijado por el auditor del grupo para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo para la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría en relación con un componente”.
- ❑ El umbral a partir del cual las incorrecciones identificadas en la información financiera del componente se deben comunicar al auditor del grupo.

Este planteamiento supone una diferencia respecto a la normativa anterior, en la que se requería la determinación de la importancia relativa de los componentes sobre cuya información financiera iba a realizarse trabajo, no limitándolo únicamente a la importancia relativa para la ejecución del trabajo y al umbral para las incorrecciones y sin especificar que fuera el auditor del grupo el que lo determinara.

La NIA-ES 600 (Revisada) requiere que para reducir el riesgo de agregación, la importancia relativa para la ejecución del trabajo del componente sea inferior a la establecida a nivel de grupo, pudiendo ser diferente para cada componente en los que se apliquen procedimientos de auditoría y no siendo necesario que sea una fracción aritmética de la del grupo, por lo que la suma de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los distintos componentes puede superar la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo.

Respecto al umbral para las incorrecciones que se determine para los componentes en los que se realice trabajo, requiere que no supere el umbral fijado para los estados financieros del grupo.

Por último, en relación con la comunicación de los importes al auditor del componente, la norma contempla, vía material de aplicación, que en algunos casos puede ser adecuado que el auditor del grupo involucre al del componente en su determinación y además destaca la importancia de una comunicación continua entre ambos, especialmente, si el número y la magnitud de las incorrecciones identificadas por el auditor del componente es mayor al esperado.

21. ¿Influye el número de componentes de un grupo en el riesgo de agregación?

Para contextualizar esta pregunta, señalar que con la Resolución del ICAC de 11 de abril de 2024 por la que se publica la actualización de las NIA-ES, las NIGC-ES y el Glosario de Términos, en la NIA-ES 320 se introduce la definición de riesgo de agregación, concepto antes incluido en la propia definición de importancia relativa en la ejecución del trabajo.



El riesgo de agregación se define como “la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa fijada para el estado financiero en su conjunto” y, aunque este riesgo existe en todas las auditorías, es especialmente importante en el contexto de una auditoría de grupo por la mayor probabilidad de que los procedimientos se apliquen a saldos, transacciones o información a revelar que están desagregados entre componentes. Señala la NIA-ES 600 (Revisada) que, en general, el riesgo de agregación aumenta cuando aumenta el número de componentes en los que se aplican procedimientos de auditoría separadamente.

22. ¿Cambia el enfoque respecto a las respuestas a los riesgos valorados de incorrección material?

Tal y como hemos comentado en la pregunta 12, una de las novedades de la NIA-ES 600 (Revisada) es la eliminación de la definición de componente significativo. Eliminada esa definición, en los requerimientos de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material ya no se incluye la determinación del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes distinguiendo en significativos y no significativos.

La norma únicamente señala que, en aplicación de la NIA-ES 330 *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, el auditor del grupo asume la responsabilidad de determinar:

- la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar;
- los componentes donde se aplicarán procedimientos de auditoría posteriores y la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar en esos componentes.

Vía material de aplicación, contempla tres tipos de alcances según el siguiente detalle, incluyendo algunos ejemplos de cuándo podría ser adecuado cada uno de los enfoques:

Diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con toda a información financiera del componente

Entre otras situaciones, cuando:

- Se necesite obtener evidencia de auditoría sobre toda o una parte significativa de la información financiera del componente para responder a los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo.
- Exista un riesgo de incorrección material generalizado en los estados financieros del grupo debido a la existencia de hechos o condiciones en el componente que pueden ser relevantes para la evaluación de la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

Diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar

Ejemplo: un componente con operaciones limitadas, pero con una parte importante de los terrenos y construcciones del grupo o con saldos fiscales significativos.

Aplicación de procedimientos de auditoría posteriores específicos

Cuando se necesita obtener evidencia de auditoría solo para una o más afirmaciones relevantes. Ejemplo: procedimientos de auditoría posteriores relacionados con la valoración de demandas o litigios en la jurisdicción del componente o sobre la existencia de un activo.

Señala la norma que introducir un elemento de imprevisibilidad en el tipo de trabajo a realizar en los componentes (también en la propia selección de los componentes) y en la extensión de la participación del auditor del grupo en el trabajo, puede incrementar la probabilidad de identificar una incorrección material en la información financiera del componente que puede dar lugar a una incorrección material significativa en los estados financieros del grupo debida a fraude.

Junto con el tipo de procedimientos a realizar, el auditor del grupo debe determinar si estos se diseñan y aplican:

- centralizadamente, por el propio auditor del grupo o por auditores de componentes -como podría ser el caso de grupos con múltiples centros compartidos-, o
- en los componentes, bien por el propio auditor del grupo o por auditores de componentes.

En el material de aplicación se detallan posibles supuestos o ejemplos para cada uno de los enfoques.

Es importante también destacar que en aquellas circunstancias en las que los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos en los estados financieros del grupo están desagregados entre un elevado número de componentes, la norma contempla vía material de aplicación que, en algunos casos, puede obtenerse evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación centralizada de procedimientos de auditoría posteriores, procedimientos que pueden incluir procedimientos analíticos sustantivos; y, en otros casos, mediante la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en determinados componentes, como mejor manera de afrontar los riesgos de incorrección material a nivel de grupo.

Por último, señalar, en relación con la comprobación de la eficacia operativa de los controles, que la norma indica que cuando dicha comprobación se realiza centralizadamente es posible que el auditor del grupo deba comunicar información sobre el trabajo realizado a los auditores de los componentes.

En el modelo orientativo de instrucciones del ICJCE quedan contemplados los tres posibles alcances, con el detalle de la información a solicitar a los auditores de los componentes, incluidos los requerimientos del RLAC, en función del tipo de alcance aplicable.

23. ¿Alguna novedad en la respuesta a los riesgos de incorrección material en el proceso de consolidación?

Si bien en la NIA-ES 600 (Revisada) el proceso de consolidación queda englobado dentro de los requerimientos de respuestas a los riesgos y no como un requerimiento específico, en esencia no hay cambios relevantes en los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar para responder a los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo derivados del proceso de consolidación.

Destacar, antes de resumir esquemáticamente dichos procedimientos, que el término “proceso de consolidación” utilizado en la norma se refiere al proceso utilizado para preparar estados financieros de un grupo (más amplio que el término “consolidación” o “estados financieros consolidados”), proceso que puede variar de un grupo a otro.



24. En las respuestas a los riesgos valorados de incorrección material ¿qué comunicaciones se esperan entre el auditor del grupo y el del componente?

La NIA-ES 600 (Revisada) en este apartado contempla los siguientes requerimientos de comunicación:

1 Si el auditor del grupo involucra a auditores de componentes en el diseño o en la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores.

↳ Comunicación con el auditor del componente sobre cuestiones que el auditor del grupo o el auditor del componente determinen que son relevantes para el diseño de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo.

2 Para áreas de mayores riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo, o para riesgos significativos, sobre los que un auditor de un componente está determinando los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar.

↳ Evaluación por parte del auditor del grupo sobre lo adecuado del diseño y de la aplicación de dichos procedimientos.

Para aquellos componentes del conjunto consolidable en la revisión de cuya información financiera han participado auditores de componentes, adicionalmente deben considerarse las obligaciones de documentación de la evaluación y revisión del trabajo realizado por dichos auditores establecidas en el art. 7.4 de la LAC y concretadas en los apartados c) y d) del art. 16 del RLAC, resumidas a continuación:

- c) Naturaleza, extensión y momento de realización de las pruebas tanto diseñadas como realizadas por el auditor de las cuentas anuales consolidadas para responder a los citados riesgos identificados en la información financiera de dichas entidades.
- d) Los aspectos concretos revisados del trabajo realizado por los auditores de dichas entidades sobre dicha información financiera, que incluirán:
 - 1.º naturaleza de las pruebas realizadas y momento de realización,
 - 2.º información descriptiva de las poblaciones, los criterios y métodos utilizados para la determinación y selección de las muestras,
 - 3.º resultados de la realización de dichas pruebas y, en su caso, la investigación de las desviaciones e incorrecciones identificadas y su resultado, la extrapolación de las incorrecciones, procedimientos adicionales realizados y la evaluación del efecto de las desviaciones e incorrecciones en la auditoría, y
 - 4.º las cuestiones concretas discutidas con los auditores de dichas entidades y las conclusiones alcanzadas sobre los anteriores aspectos y cuestiones.

3 En el caso de que los auditores de componentes aplique procedimientos de auditoría posteriores en el proceso de consolidación (incluida consolidación de subgrupos).

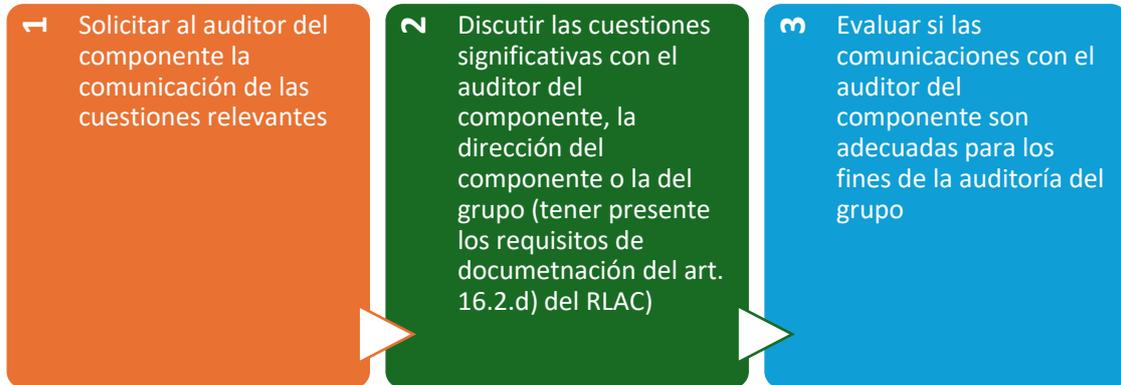
 Determinación por parte del auditor del grupo de la naturaleza y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo.

4 Por último, el auditor del grupo debe determinar si la información financiera sobre la que se ha solicitado al auditor del componente que aplique procedimientos de auditoría es la información financiera que se ha incorporado a los estados financieros del grupo.

Tal como hemos señalado en la pregunta 22 anterior, en el modelo orientativo de instrucciones del ICJCE quedan contemplados la forma de organizarse junto con la información a solicitar a los auditores de los componentes, incluidos los requerimientos del RLAC mediante la cumplimentación de los anexos 4.2 y 6.1 de las instrucciones.

25. ¿Qué aspectos considero al evaluar las comunicaciones del auditor del componente y de la adecuación de su trabajo?

Para poder concluir si el trabajo del auditor del componente es adecuado para los fines de la auditoría del grupo, el auditor del grupo debe:



1



Solicitud de información al auditor del componente



Con relación a la solicitud de comunicación al auditor del componente de las cuestiones relevantes para poder alcanzar una conclusión en relación con la auditoría del grupo, la NIA-ES 600 (Revisada) indica los aspectos que deben reportarse:

- a) Identificación de la información financiera.
- b) Si el auditor del componente ha realizado el trabajo solicitado.
- c) Si el auditor del componente ha cumplido los requerimientos de ética relevantes, incluidos los de independencia.
- d) Información sobre casos de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias.
- e) Incorrecciones corregidas y no corregidas en los estados financieros del componente que superan el umbral que comunicó el auditor del grupo.
- f) Indicadores de una posible existencia de sesgo de la dirección.
- g) Descripción de cualquier deficiencia identificada en el sistema de control interno en relación con los procedimientos de auditoría aplicados.
- h) Existencia o indicios de fraude, cuando el fraude haya producido una incorrección material en los estados financieros del componente.
- i) Otras cuestiones significativas que haya comunicado o tenga previsto comunicar a la dirección o a los responsables del gobierno del componente.
- j) Cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del grupo, o sobre la que el auditor del componente considere que se debe llamar la atención, incluidas las excepciones señaladas en las manifestaciones escritas solicitadas por el auditor del componente a la dirección de este.
- k) Los hallazgos globales del auditor del componente o sus conclusiones, debiendo considerar en este apartado los requerimientos específicos de documentación de la LAC y RLAC, en concreto, lo establecido en el art. 16.2.d) del RLAC.

La totalidad de los aspectos detallados en este apartado quedan cubiertos en el modelo orientativo de instrucciones del ICJCE, una gran parte de ellos vía los anexos 6 a 9 que corresponden a un ejemplo de memorándum resumen de auditoría, resumen de ajustes, reclasificaciones y desgloses incorrectos, informe a emitir por el auditor del componente en función del alcance de su trabajo y resumen de las deficiencias de control interno (incluyendo el anexo 6.1 para dar cumplimiento a las obligaciones de documentación del mencionado art. 16.2d) del RLAC).

3 Evaluación de la adecuación de las comunicaciones para los fines del auditor del grupo

Si el auditor del grupo determina que no son adecuadas para sus fines, debe evaluar qué implicaciones tiene para la auditoría del grupo y puede considerar, por ejemplo:

- Si se puede obtener información adicional del componente.
- Si es necesaria una revisión adicional de la documentación del auditor del componente.
- Si es necesario realizar procedimientos adicionales.
- Si existen reservas sobre la competencia o capacidad el auditor del componente.

Por último, si el auditor del grupo concluye que el trabajo realizado por el auditor del componente no es adecuado para sus fines, deberá determinar los procedimientos adicionales de auditoría a realizar y si serán aplicados por el auditor del grupo o por el auditor del componente.

26. ¿En relación con los hechos posteriores qué aspectos debo considerar cuando participan auditores de componentes?

En el contexto de una auditoría de grupo, la responsabilidad de “obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos” requerida por la NIA-ES 560 *Hechos posteriores al cierre*, corresponde al auditor del grupo.

En este sentido la NIA-ES 600 (Revisada) contempla como parte de estos procedimientos que, cuando participan auditores de componentes, el auditor del grupo solicite a los auditores de los componentes que le notifiquen “si llegan a su conocimiento hechos posteriores al cierre que puedan hacer necesario ajustar los estados financieros del grupo o revelar información al respecto en estos”. Para ello en el material de aplicación se contempla que el auditor del grupo puede:

- “Solicitar a un auditor de un componente que aplique procedimientos en relación con hechos posteriores al cierre para ayudar al auditor del grupo a identificar hechos ocurridos entre las fechas de la información financiera de los componentes y la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.
- Aplicar procedimientos para cubrir el periodo entre la fecha de comunicación de hechos posteriores por el auditor de un componente y la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo”.

27. Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia ¿alguna consideración adicional respecto a lo establecido por la NIA-ES 330?

En una auditoría de grupo, no hay matices en la aplicación de los requerimientos de la NIA-ES 330 en relación con la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida, salvo que dicha evaluación incluye también, como no puede ser de otra manera, la evaluación de evidencia obtenida sobre la base del trabajo realizado por los auditores de los componentes y, es el socio del encargo del grupo el que evalúa el efecto en la opinión de auditoría del grupo de cualquier incorrección no corregida (sea identificada por el auditor del grupo o reportada por el auditor del componente) y de cualquier limitación al alcance.

28. ¿Cambia el enfoque en relación con la responsabilidad en el informe de auditoría?

En línea con lo establecido en el art. 7.2 de la LAC, el auditor del grupo asume la plena responsabilidad del informe de auditoría del grupo, aunque en la realización del trabajo hayan participado auditores de componentes. Así, en la NIA-ES 600 (Revisada) se indica, al igual que antes de su revisión, que “el informe de auditoría sobre los estados financieros no hará referencia a un auditor de un componente, a menos que las disposiciones legales o reglamentarias requieran incluir dicha referencia” (supuesto no aplicable a España).

Se contempla no obstante en el material de aplicación, en el supuesto de una auditoría de grupo con limitaciones al alcance por no haber podido obtener evidencia suficiente y adecuada de uno o varios componentes, la posibilidad de que en algunas circunstancias pueda ser necesario mencionar al auditor del componente para explicar en la sección de “fundamento de la opinión con salvedades” o “fundamento de la denegación (abstención) de opinión” los motivos que sustentan esta imposibilidad. Pero dicha mención no significa un eximente parcial a la plena responsabilidad del auditor del grupo.

29. Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno del grupo ¿quién comunica qué?

En las auditorías de grupo son de aplicación las obligaciones de comunicación establecidas en la NIA-ES 260 (Revisada), así como los requerimientos específicos incluidos en otras NIA-ES o NIGC-ES que se enumeran en el propio anexo de dicha norma, que incluye también la NIA-ES 265 *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*.

La NIA-ES 600 (Revisada) regula las particularidades a considerar en la comunicación por parte del auditor del grupo a la dirección del grupo y a los responsables del gobierno del grupo en aspectos como:

- La descripción general del enfoque y momento de realización de la auditoría, lo que incluye una descripción general del trabajo a realizar en los componentes del grupo;
- Precisiones en relación con el fraude identificado por el auditor del grupo o del componente; y
- En las comunicaciones con los responsables del gobierno del grupo, adicionalmente las “reservas acerca de la calidad del trabajo realizado por un auditor de un componente”, así como “cualquier limitación al alcance de la auditoría del grupo, por ejemplo, cuestiones significativas en relación con restricciones al acceso a personas o a información.”

Adicionalmente, dentro de este requerimiento de comunicación, se regula aquellos supuestos en los que el auditor del grupo tenga conocimiento de cuestiones que puedan ser significativas para el auditor de un componente obligado a auditarse por requerimientos normativos o por otros motivos:

Auditor de un componente obligado a auditarse por requerimientos normativos o por otros motivos

El auditor del grupo solicita a la dirección del grupo que informe a la dirección del componente acerca de cualquier cuestión que llegue a conocimiento del auditor del grupo y que pueda ser significativa para los estados financieros de la entidad o de la unidad de negocio, pero que la dirección de este pueda desconocer.

¿La dirección del grupo rehúsa comunicarlo?



El auditor del grupo discute la cuestión con los responsables del gobierno del grupo. Si la cuestión permanece sin resolver, el auditor del grupo, sin perjuicio de las restricciones legales y profesionales de confidencialidad, debe considerar la posibilidad de recomendar al auditor de la entidad o de la unidad de negocio que no emita su informe de auditoría hasta que la cuestión no se resuelva.

30. ¿Qué debe archivarse para garantizar una evidencia suficiente y adecuada?

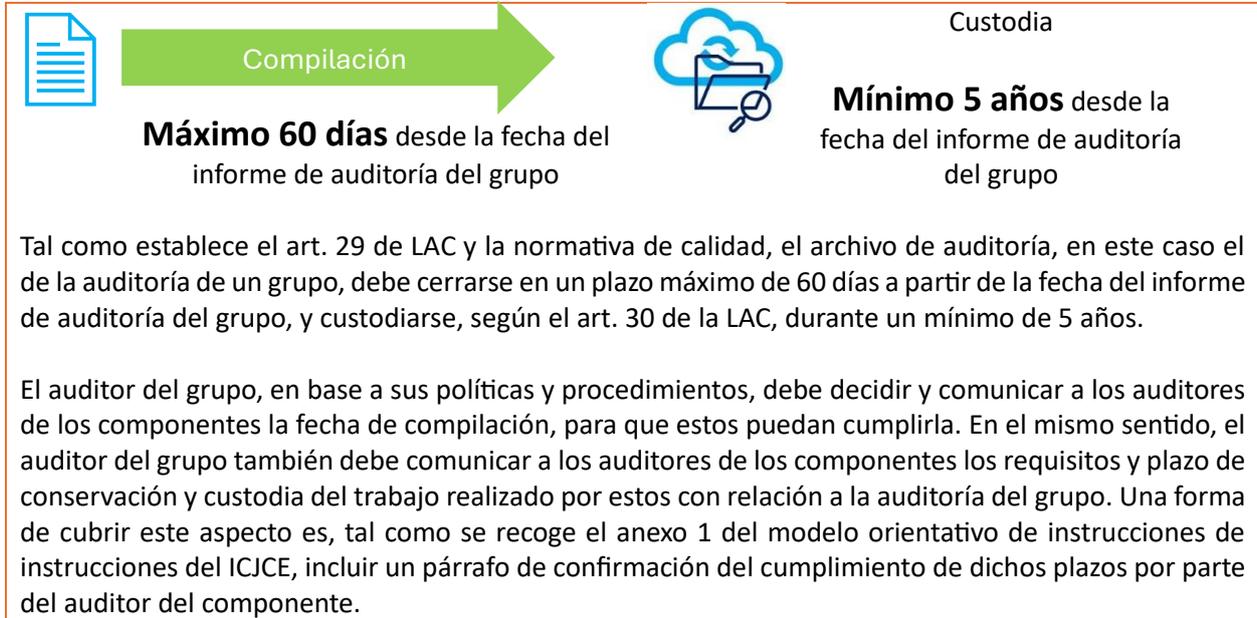
Las auditorías de grupos están sujetas a los requerimientos de documentación establecidos en la NIA-ES 230 *Documentación de auditoría* así como a los requerimientos específicos de documentación de las otras NIA-ES aplicables al encargo (ver en este sentido anexo I de la NIA-ES 230), incluidos los requerimientos específicos incluidos en la propia NIA-ES 600 (Revisada).

Sin ánimo de exponer aquí todas las obligaciones de documentación requeridas por las NIA-ES, se resumen a continuación únicamente las desarrolladas en la propia NIA-ES 600 (Revisada):

- a) Cuestiones significativas relacionadas con restricciones al acceso a personas o a información dentro del grupo y como se trataron, incluyendo los aspectos adicionales requerido en los arts. 7.7 de la LAC y 18 del RLAC.
- b) Base para la determinación de los componentes.
- c) Base para la determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes y el umbral a partir del cual los auditores de los componentes deben comunicar las incorrecciones.
- d) Base para determinar que los auditores de los componentes reúnen la competencia y capacidad adecuadas.
- e) Elementos clave del conocimiento del sistema control interno del grupo.
- f) Naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo, incluyendo los aspectos adicionales requeridos en los arts. 7.4 de la LAC y 16.2.d) del RLAC.
- g) Cuestiones relacionadas con las comunicaciones con auditores de componentes.
- h) Evaluación y respuesta a los hallazgos o conclusiones de los auditores de los componentes sobre cuestiones con posible efecto significativo en los estados financieros del grupo, incluyendo los aspectos adicionales requeridos en los arts. 7.4 de la LAC y 16.2.d) del RLAC.

La documentación de la auditoría del grupo, base para sustentar la evaluación de si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada, comprende tanto la documentación en el archivo del auditor del grupo como la de los respectivos archivos de los auditores de los componentes relativa al trabajo realizado por ellos para los fines de la auditoría del grupo.

31. ¿Qué aspectos deben considerarse con relación a la compilación y a la custodia de los papeles de trabajo?



Col·legi
de Censors Jurats
de Comptes
de Catalunya



EL CØL·L3G1

Sor Eulàlia d'Anzizu, 41
08034 Barcelona
Tel. 93 280 31 00
col.legi@auditorsensors.com
www.auditorsensors.com