

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE REVISIÓN 2400 (Revisada)

ENCARGOS DE REVISIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS HISTÓRICOS

(Aplicable a revisiones de estados financieros correspondientes a períodos finalizados a partir del 31 de diciembre de 2013)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIER.....	1–4
Encargo de revisión de estados financieros históricos.....	5–8
Aplicabilidad de esta NIER.....	9–12
Fecha de entrada en vigor.....	13
Objetivos.....	14–15
Definiciones.....	16–17
Requerimientos	
Realización de un encargo de revisión de conformidad con esta NIER.....	18–20
Requerimientos de ética.....	21
Escepticismo profesional y juicio profesional.....	22–23
Control de calidad del encargo.....	24–28
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión.....	29–41
Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad.....	42
Realización del encargo.....	43–57
Hechos posteriores.....	58–60
Manifestaciones escritas.....	61–65
Valoración de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados.....	66–68
Formación de la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros.....	69–85
Informe del profesional ejerciente.....	86–92
Documentación.....	93–96
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIER.....	A1—A5
Encargo de revisión de estados financieros históricos.....	A6—A7
Objetivos.....	A8—A10
Definiciones.....	A11—A13
Realización de un encargo de revisión de conformidad con esta NIER.....	A14
Requerimientos de ética.....	A15—A16
Escepticismo profesional y juicio profesional.....	A17—A25

Control de calidad del encargo	A26—A33
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión	A34—A62
Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad	A63—A69
Realización del encargo	A70—A99
Manifestaciones escritas	A100—A102
Evaluación de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados	A103—A105
Formación de la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros	A106—A117
Informe del profesional ejerciente	A118—A144
Documentación	A145
Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo para un encargo de revisión de estados financieros históricos	
Anexo 2: Ejemplos de informes del profesional ejerciente sobre un encargo de revisión	

La Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada), *Encargos de revisión de estados financieros históricos* debe interpretarse conjuntamente con el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión y Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*.

Este documento del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) publicado por IFAC en lengua inglesa, ha sido traducido al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, con las aportaciones de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y se reproducen con el permiso de IFAC. El proceso seguido para la traducción de este documento ha sido considerado por IFAC y la traducción se ha llevado a cabo de acuerdo con el documento de política “*Política de Traducción y Reproducción de Normas publicadas por la Federación Internacional de Contadores*”. El texto aprobado de este documento es el que ha sido publicado por IFAC en lengua inglesa.

Texto en inglés © 2013-2015 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español © 2015 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Fuente original: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements – 2013 Edition, Part I and II* ISBN: 978-1-60815-1

Introducción

Alcance de esta NIER

1. Esta norma internacional de encargos de revisión (NIER) trata de: (Ref: Apartado A1)
 - (a) las responsabilidades del profesional ejerciente cuando se le contrata para realizar una revisión de estados financieros históricos, cuando el profesional ejerciente no es el auditor de los estados financieros de la entidad; y
 - (b) la estructura y contenido del informe del profesional ejerciente sobre los estados financieros.
2. Esta NIER no trata de la revisión de los estados financieros o de información financiera intermedia de una entidad realizada por un profesional ejerciente que sea el auditor independiente de los estados financieros de la entidad (Ref: Apartado A2)
3. Esta NIER se aplicará, adaptada a las circunstancias, a los encargos de revisión de otra información financiera histórica. Los encargos de seguridad limitada que no sean revisiones de información financiera histórica se realizan de conformidad con la NIEA 3000¹.

Relación con la NICC 1²

4. Los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad son responsabilidad de la firma. La NICC 1 se aplica a las firmas de profesionales de la contabilidad con respecto a los encargos de la firma para revisar estados financieros.³ Las disposiciones de esta NIER relativas al control de calidad en cada encargo de revisión parten de la premisa de que la firma está sujeta a la NICC 1 o a requerimientos que sean al menos igual de exigentes. (Ref: Apartados A3–A5)

Encargo de revisión de estados financieros históricos

5. Un encargo para revisar estados financieros históricos es un encargo de seguridad limitada, tal como se describe en el *Marco Internacional de encargos de aseguramiento* (el Marco de Aseguramiento).⁴ (Ref: Apartados A6–A7)
6. En una revisión de estados financieros, el profesional ejerciente expresa una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe sobre la preparación de los estados financieros de una entidad de conformidad con un marco de información financiera aplicable. La conclusión del profesional ejerciente se basa en su obtención de una seguridad limitada. El informe del profesional ejerciente incluye una descripción de la naturaleza del encargo de revisión para situar el informe en su contexto con el fin de que los lectores puedan comprender la conclusión.
7. El profesional ejerciente realiza principalmente indagaciones y procedimientos analíticos para obtener evidencia suficiente y adecuada como base para una conclusión sobre los estados financieros en su conjunto, expresada de conformidad con los requerimientos de esta NIER.
8. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente una cuestión que le lleve a pensar que los estados financieros contienen incorrecciones materiales, diseñará y realizará procedimientos adicionales, según considere necesario teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de poder concluir sobre los estados financieros de conformidad con esta NIER.

¹ Norma internacional de encargos de aseguramiento (NIEA) 3000, Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica

² Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*

³ NICC 1, apartado 4

⁴ Marco de Aseguramiento, apartados 7 y 11

Aplicabilidad de esta NIER

9. Esta NIER contiene los objetivos del profesional ejerciente cuando aplica las NIER, las cuales proporcionan el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta NIER y su objetivo es ayudar al profesional ejerciente a entender lo que se debe alcanzar en un encargo de revisión.
10. Esta NIER contiene requerimientos, redactados en tiempo verbal futuro, diseñados para permitirle alcanzar los mencionados objetivos.
11. Además, esta NIER contiene una introducción, definiciones y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas en las que se proporciona el contexto relevante para una correcta comprensión de la norma.
12. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplirlos. Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de fondo sobre las cuestiones tratadas en esta NIER, que facilita la aplicación de los requerimientos.

Fecha de entrada en vigor

13. Esta NIER es aplicable a las revisiones de estados financieros correspondientes a periodos finalizados a partir del 31 de diciembre de 2013.

Objetivos

14. Los objetivos del profesional ejerciente en un encargo de revisión de estados financieros conforme a esta NIER son:
 - (a) la obtención de una seguridad limitada, principalmente mediante la realización de indagaciones y la aplicación de procedimientos analíticos, sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, que permita al profesional ejerciente expresar una conclusión sobre si ha llegado a su conocimiento algo que le lleve a pensar que los estados financieros no están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable e
 - (b) informar sobre los estados financieros en su conjunto y comunicarlo, según se requiere en esta NIER.
15. En todos los casos en los que no se pueda obtener una seguridad limitada y, dadas las circunstancias, una conclusión con salvedades en el informe del profesional ejerciente no sea suficiente, esta NIER requiere que el profesional ejerciente deniegue la conclusión (o se abstenga de concluir) o, en su caso, que renuncie al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. (Ref: Apartados: A8–A10, A115–A116)

Definiciones

16. El Glosario de Términos del Manual⁵ (el Glosario) incluye los términos definidos en esta NIER así como la descripción de otros términos que se encuentran en esta NIER, para facilitar una aplicación e interpretación congruentes. Por ejemplo, los términos "dirección" y "responsables del gobierno de la entidad" que se utilizan en esta NIER coinciden con los que se definen en el Glosario. (Ref: Apartados A11–A12)
17. A efectos de esta NIER, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

⁵ El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* publicado por la IFAC.

- (a) *Procedimientos analíticos*—Evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo.
- (b) *Riesgo del encargo*—riesgo de que el profesional ejerciente exprese una conclusión inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales.
- (c) *Estados financieros con fines generales*—los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.
- (d) *Marco de información con fines generales* —un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.
- (e) *Indagación*—La indagación consiste en la búsqueda de información a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad.
- (f) *Seguridad limitada*—El grado de seguridad que se obtiene cuando el riesgo del encargo se reduce hasta un nivel aceptable dadas las circunstancias de este, siendo su riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable, como base para la expresión, por el profesional ejerciente, de una conclusión de conformidad con esta NIER. La combinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia es como mínimo suficiente para que el profesional ejerciente obtenga un nivel significativo de seguridad. El nivel de seguridad obtenido por el profesional ejerciente es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en relación con los estados financieros. (Ref: Apartado A13)
- (g) *Profesional ejerciente*—Un profesional de la contabilidad en ejercicio. El término incluye el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma. Cuando esta NIER establece expresamente que el socio del encargo ha de cumplir un requerimiento o que ha de asumir una responsabilidad, se utiliza el término “socio del encargo” en lugar de “profesional ejerciente”. En su caso, los términos “socio del encargo” y “firma” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.
- (h) *Juicio profesional*—Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de encargos de aseguramiento, las de contabilidad y las de ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de revisión.
- (i) *Requerimientos de ética aplicables*—Normas de ética a las que está sujeto el equipo del encargo cuando realiza encargos de revisión. Por lo general, estos requerimientos comprenden los contenidos en las partes A y B del *Código de Ética Para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA), junto con los requerimientos nacionales que sean más restrictivos.
- (j) *Estados financieros con fines específicos*—Estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.
- (k) *Marco de información con fines específicos*—Un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.

Requerimientos

Realización de un encargo de revisión de conformidad con esta NIER

18. El profesional ejerciente conocerá el texto completo de esta NIER, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref: Apartado A14)

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

19. El profesional ejerciente cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NIER salvo si un requerimiento no es aplicable al encargo de revisión. Un requerimiento es aplicable al encargo de revisión cuando se dan las circunstancias de las que trata el requerimiento.
20. El profesional ejerciente no indicará en su informe haber cumplido los requerimientos de esta NIER si no ha cumplido todos los requerimientos de la presente NIER aplicables al encargo de revisión.

Requerimientos de ética

21. El profesional ejerciente cumplirá los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia. (Ref: Apartados A15-A16)

Escepticismo profesional y juicio profesional

22. El profesional ejerciente planificará y ejecutará el encargo con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que tengan como resultado que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. (Ref: Apartados A17–A20)
23. El profesional ejerciente aplicará su juicio profesional en la realización del encargo de revisión. (Ref: Apartados A21–A25)

Control de calidad del encargo

24. El socio del encargo tendrá la competencia apropiada según las circunstancias del encargo, en conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento y en preparación de información financiera. (Ref: Apartado A26)
25. El socio del encargo se responsabilizará: (Ref: Apartados A27–A30)
- (a) de la calidad global de cada encargo de revisión que le sea asignado;
 - (b) de la dirección, supervisión, planificación y realización del encargo de revisión de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (Ref: Apartado A31)
 - (c) de que el informe del profesional ejerciente sea adecuado a las circunstancias y
 - (d) de que el encargo se realice de conformidad con de las políticas de control de calidad de la firma, incluidas las siguientes:
 - (i) de asegurarse de que se han seguido los procedimientos adecuados en relación con la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos y de que se han alcanzado conclusiones adecuadas, así como de que se ha considerado si existe información que le llevaría a la conclusión de que la dirección carece de integridad; (Ref: Apartados A32–A33)
 - (ii) de asegurarse de que el equipo del encargo posee en su conjunto la competencia y capacitación adecuadas, incluidos los conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento y experiencia en preparación de información financiera, que le permitan:

- a. realizar el encargo de revisión de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y
- b. que se emita un informe adecuado a las circunstancias; y

(iii) responsabilizarse de que se conserva una adecuada documentación del encargo.

Consideraciones relevantes después de la aceptación del encargo

26. Si el socio del encargo obtiene información que hubiese llevado a la firma a rechazar el encargo de haberse dispuesto de dicha información con anterioridad, el socio del encargo la comunicará a la firma con prontitud, con el fin de que la firma y el socio del encargo puedan tomar las medidas necesarias.

Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables

27. Durante todo el encargo, el socio del encargo mantendrá una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, ante posibles indicios de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo. Si llegan a conocimiento del socio del encargo, a través del sistema de control de calidad de la firma o de cualquier otro modo, elementos que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido los requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo, después de consultar a otros miembros de la firma, determinará las medidas adecuadas a adoptar.

Seguimiento

28. Un sistema de control de calidad eficaz en una firma incluye un proceso de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente. El socio del encargo tendrá en cuenta los resultados del proceso de seguimiento de la firma que figuren en la información más reciente distribuida por esta y, en su caso, por otras firmas miembros de la red y si se han detectado deficiencias que puedan afectar al encargo de revisión.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión

Factores que afectan a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión

29. Salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias, el profesional ejerciente no aceptará el encargo de revisión si: (Ref: Apartados A34–A35)
- (a) El profesional ejerciente no está convencido:
 - (i) de que el encargo tenga un propósito racional o (Ref: Apartado A36)
 - (ii) de que un encargo de revisión sea adecuado teniendo en cuenta las circunstancias; (Ref: Apartado A37)
 - (b) el profesional ejerciente tiene motivos para pensar que los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia no se cumplirán;
 - (c) el conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo por el profesional ejerciente indica que es probable que no esté disponible o no sea fiable parte de la información que se necesita para realizar el encargo de revisión; Apartado A38)
 - (d) el profesional ejerciente tiene motivos para dudar de la integridad de la dirección hasta tal punto que probablemente afecte a la adecuada realización de la revisión o (Ref: Apartado A37(b))

- (e) la dirección o los responsables del gobierno de la entidad imponen una limitación al alcance del trabajo del profesional ejerciente en los términos de la propuesta del encargo de revisión de modo que dicho profesional considera que la limitación tendrá como resultado una denegación (abstención) de conclusión sobre los estados financieros.

Condiciones previas para aceptar el encargo de revisión

30. Antes de aceptar el encargo de revisión, el profesional ejerciente: (Ref: Apartado A39)

- (a) determinará si el marco de información financiera aplicado para la preparación de los estados financieros es aceptable y, en el caso de estados financieros con fines específicos, obtendrá conocimiento de la finalidad para la que se preparan los estados financieros y de los usuarios a quienes se destinan y (Ref: Apartados A40–A46)
- (b) obtendrá la confirmación de la dirección de que esta reconoce y comprende su responsabilidad: (Ref: Apartados A47–A50)
 - (i) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel;
 - (ii) del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error y
 - (iii) de la necesidad de proporcionar al profesional ejerciente:
 - a. acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - b. información adicional que pueda solicitar el profesional ejerciente a la dirección para los fines de la revisión y
 - c. acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el profesional ejerciente considere necesario obtener evidencia.

31. Si el profesional ejerciente no está satisfecho en relación con cualquiera de las cuestiones que se consideran como condiciones previas para aceptar el encargo de revisión, discutirá la cuestión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad. Si no se pueden realizar los cambios requeridos para que el profesional ejerciente esté satisfecho en relación con esas cuestiones, no aceptará el encargo propuesto salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Sin embargo, un encargo realizado en esas circunstancias no cumple con esta NIER. En consecuencia, el profesional ejerciente no incluirá en el informe de revisión mención alguna de que la misma se ha realizado de conformidad con esta NIER.

32. Si después de que haya sido aceptado el encargo se descubre que el profesional ejerciente no está satisfecho en relación con alguna de las condiciones previas arriba mencionadas, discutirá la cuestión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad y determinará:

- (a) si la cuestión se puede resolver;
- (b) si es apropiado continuar con el encargo y
- (c) si se debe comunicar la cuestión en el informe del profesional ejerciente y, en su caso, el modo en que se debe comunicar.

Consideraciones adicionales cuando la redacción del informe del profesional ejerciente viene impuesta por disposiciones legales o reglamentarias

33. El informe del profesional ejerciente que se emita en relación con el encargo de revisión se referirá a esta NIER únicamente si dicho informe cumple los requerimientos del apartado 86.
34. En algunos casos, cuando la revisión se realiza de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias de una determinada jurisdicción, es posible que dichas disposiciones establezcan el formato o la redacción del informe de revisión en términos que difieren de manera significativa de los requerimientos de esta NIER. En ese caso, el profesional ejerciente valorará si es posible que los usuarios puedan interpretar de manera errónea el grado de seguridad que se obtiene de la revisión de los estados financieros y, si éste es el caso, si una explicación adicional en el informe del profesional ejerciente podría mitigar la posible interpretación errónea. (Ref: Apartados A51, A142)
35. Si el profesional ejerciente concluye que una explicación adicional en su informe no puede mitigar la posible interpretación errónea, no aceptará el encargo de revisión, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Un encargo realizado de conformidad con dichas disposiciones no cumple esta NIER. En consecuencia, el profesional ejerciente no incluirá en el informe de revisión mención alguna de que la misma se ha realizado de conformidad con esta NIER. (Ref: Apartados A51, A142)

Acuerdo de los términos del encargo

36. El profesional ejerciente acordará los términos del encargo de revisión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, antes de realizar el encargo.
37. Los términos del encargo acordados se harán constar en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, e incluirán: (Ref: Apartados A52–A54, A56)
 - (a) la utilización y distribución previstas de los estados financieros y, en su caso, cualquier restricción a su utilización o distribución;
 - (b) la identificación del marco de información financiera aplicable;
 - (c) el objetivo y alcance del encargo de revisión;
 - (d) las responsabilidades del profesional ejerciente;
 - (e) las responsabilidades de la dirección, incluidas las que se mencionan en el apartado 30(b); (Ref: Apartados A47–A50, A55)
 - (f) una declaración de que el encargo no es una auditoría y de que el profesional ejerciente no expresará una opinión de auditoría sobre los estados financieros y
 - (g) una referencia a la estructura y contenido que se espera del informe que emitirá el profesional ejerciente y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.

Encargos recurrentes

38. En los encargos de revisión recurrentes, el profesional ejerciente valorará si las circunstancias, incluidos los cambios en los aspectos tenidos en cuenta en la aceptación del encargo, requieren la revisión de los términos del encargo y si es necesario recordar a la dirección o, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad, los términos existentes del encargo. (Ref: Apartado A57)

Aceptación de una modificación de los términos del encargo de revisión

39. El profesional ejerciente no aceptará una modificación de los términos del encargo de revisión si no existe una justificación razonable para ello. (Ref: Apartados A58–A60)

40. Si, antes de finalizar el encargo de revisión, se solicita al profesional ejerciente que convierta el encargo en un encargo que no es de aseguramiento determinará si existe una justificación razonable para ello. (Ref: Apartados A61–A62)
41. Si se cambian los términos del encargo en el transcurso de éste, el profesional ejerciente y la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad, acordarán y harán constar los nuevos términos del encargo en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad

42. El profesional ejerciente comunicará a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, oportunamente en el transcurso del encargo de revisión, todas las cuestiones relativas al encargo que, según su juicio profesional, tengan la suficiente importancia como para merecer la atención de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartados A63–A69)

Realización del encargo

Importancia relativa en el contexto de una revisión de estados financieros

43. El profesional ejerciente determinará la importancia relativa en relación con los estados financieros en su conjunto y aplicará esta importancia relativa al diseñar los procedimientos y al valorar los resultados obtenidos de dichos procedimientos. (Ref: Apartados A70–A73)
44. El profesional ejerciente revisará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto en el caso de que disponga, durante la realización de la revisión, de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra diferente. (Ref: Apartado: A74)

Conocimiento del profesional ejerciente

45. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de la entidad y su entorno, y del marco de información financiera aplicable, con el fin de identificar áreas de los estados financieros en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales y, en consecuencia, le proporcionen una base para diseñar procedimientos para tratar esas áreas. (Ref: Apartados A75–A77)
46. El conocimiento del profesional ejerciente incluirá las siguientes cuestiones: (Ref: Apartados A78, A87, A89)
 - (a) los factores sectoriales, factores relativos a la regulación y otros factores externos pertinentes, incluido el marco de información financiera aplicable;
 - (b) la naturaleza de la entidad, lo que incluye:
 - (i) sus operaciones;
 - (ii) la estructura de la propiedad y del gobierno de la entidad;
 - (iii) los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar;
 - (iv) el modo en que la entidad se estructura y se financia y
 - (v) los objetivos y estrategias de la entidad;
 - (c) los sistemas contables y registros contables de la entidad y
 - (d) la selección y aplicación de políticas contables.

El diseño y aplicación de procedimientos

47. Para obtener evidencia suficiente y adecuada como base para una conclusión sobre los estados financieros en su conjunto, el profesional ejerciente diseñará y realizará indagaciones y procedimientos analíticos: (Ref: Apartados A79–A83, A87, A89)
- (a) para tratar todos los elementos materiales de los estados financieros, incluidas la información a revelar y
 - (b) para centrarse en tratar las áreas de los estados financieros en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales.
48. Las indagaciones, en su caso, del profesional ejerciente ante la dirección y ante otros dentro de la entidad, incluirán lo siguiente: : (Ref: Apartados A84–A87)
- (a) el modo en que la dirección realiza las estimaciones contables significativas requeridas por el marco de información financiera aplicable;
 - (b) la identificación de las partes vinculadas y de las transacciones con partes vinculadas, incluida la finalidad de esas transacciones;
 - (c) si existen transacciones, cuestiones o hechos significativos, inusuales o complejos, que hayan afectado o puedan afectar a los estados financieros de la entidad, incluidos:
 - (i) cambios significativos en las actividades o en las operaciones de la entidad;
 - (ii) cambios significativos en los términos de contratos que afectan de manera material a los estados financieros de la entidad, incluidos los términos o cláusulas de garantía de contratos de financiación o de emisión de deuda;
 - (iii) asientos en el libro diario significativos u otros ajustes a los estados financieros;
 - (iv) transacciones significativas que hayan ocurrido o se hayan reconocido en fechas próximas al cierre del periodo contable;
 - (v) la situación de las incorrecciones no corregidas identificadas en encargos anteriores y
 - (vi) efectos o posibles implicaciones para la entidad de relaciones o transacciones con partes vinculadas;
 - (d) la existencia, indicio o denuncia de:
 - (i) cualquier fraude o acto ilegal que afecte a la entidad;
 - (ii) incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros que se consideran materiales, tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones;
 - (e) si la dirección ha identificado y tratado hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe del profesional ejerciente que requieran un ajuste o revelación en los estados financieros;
 - (f) la base para la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; (Ref: Apartado A88)
 - (g) si existen hechos o condiciones que puedan generar dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento;

- (h) si existen compromisos, obligaciones contractuales o contingencias materiales, que hayan afectado o puedan afectar a los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar y
 - (i) transacciones no monetarias materiales o transacciones sin contraprestación durante el periodo sometido a examen.
49. Al diseñar procedimientos analíticos, el profesional ejerciente tendrá en cuenta si los datos del sistema contable y de los registros contables de la entidad son adecuados para la aplicación de procedimientos analíticos. (Ref: Apartados A89–A91)

Procedimientos para tratar circunstancias específicas

Partes vinculadas

50. Durante la realización de la revisión, el profesional ejerciente mantendrá una especial atención a aquellos acuerdos u otra información que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no hubiese identificado o revelado al profesional ejerciente.
51. En el caso de que, en el transcurso de la revisión, el profesional ejerciente identifique la existencia de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios, indagará ante la dirección sobre:
- (a) la naturaleza de esas transacciones;
 - (b) la posibilidad de que participaran en ellas partes vinculadas y
 - (c) el fundamento empresarial (o la falta de fundamento empresarial) de esas transacciones.

Fraude e incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias

52. Cuando hay indicios o sospechas de que se ha producido un fraude o de que se han incumplido disposiciones legales o reglamentarias en la entidad, el profesional ejerciente:
- (a) comunicará la cuestión al nivel adecuado de la alta dirección o, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) solicitará a la dirección una valoración del o de los efectos, en su caso, en los estados financieros;
 - (c) tendrá en cuenta, en su caso, la valoración por la dirección de los efectos del fraude o del incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias que se le ha comunicado, si es el caso, en su conclusión sobre los estados financieros y en su informe y
 - (d) determinará si existe una responsabilidad de informar del fraude o de la sospecha de fraude o de actos ilegales a un tercero externo a la entidad. (Ref: Apartado A92)

Empresa en funcionamiento

53. La revisión de estados financieros se hará atendiendo a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Cuando considera la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el profesional ejerciente cubrirá el mismo periodo que el que ha utilizado la dirección para realizar su valoración, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o con las disposiciones legales o reglamentarias si éstas especifican un periodo más amplio.
54. Si durante la realización de la revisión llegan a conocimiento del profesional ejerciente hechos o circunstancias que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento: (Ref: Apartado A93)

- (a) indagará ante la dirección acerca de sus planes en cuanto a actuaciones futuras que afecten a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y si estos planes son viables, así como si la dirección piensa que el resultado de dichos planes mejorará la situación relativa a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento;
- (b) valorará los resultados de esas indagaciones, con el fin de considerar si las respuestas de la dirección proporcionan una base suficiente para:
 - (i) seguir presentando los estados financieros bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento si el marco de información financiera aplicable incluye dicha hipótesis o
 - (ii) concluir sobre si los estados financieros contienen una incorrección material o inducen a error de cualquier otro modo sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y
- (c) considerar las respuestas de la dirección a la luz de toda la información relevante de la que el profesional ejerciente tenga conocimiento como resultado de la revisión.

Utilización de trabajo realizado por otros

55. En la realización de la revisión, puede resultar necesario que el profesional ejerciente utilice el trabajo realizado por otros profesionales ejercientes, o el trabajo de una persona u organización especializadas en un campo distinto de la contabilidad o de los encargos de aseguramiento. Si el profesional ejerciente utiliza el trabajo hecho por otro profesional ejerciente o por un experto en el transcurso de la revisión, debe tomar las medidas adecuadas para asegurarse de que dicho trabajo es adecuado para su finalidad. (Ref: Apartado A80)

Conciliación de los estados financieros con los registros contables que los sustentan

56. El profesional ejerciente obtendrá evidencia de que los estados financieros concuerdan o han sido conciliados con los registros contables que los sustentan. (Ref: Apartado A94)

Procedimientos adicionales cuando llega a conocimiento del profesional ejerciente que los estados financieros pueden contener una incorrección material

57. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente alguna cuestión que le lleva a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales, el profesional ejerciente diseñará y aplicará procedimientos adicionales suficientes para permitirle: (Ref: Apartados A95–A99)
- (a) concluir que no es probable que la cuestión o cuestiones sean causa de que los estados financieros en su conjunto contengan incorrecciones materiales o
 - (b) concluir que debido a esa cuestión o cuestiones los estados financieros en su conjunto contienen una incorrección material.

Hechos posteriores

58. Si llegan a conocimiento del profesional ejerciente hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la de su informe que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, solicitará a la dirección que corrija esas incorrecciones.
59. El profesional ejerciente no tiene obligación de aplicar ningún procedimiento con respecto a los estados financieros después de la fecha de su informe. Sin embargo, si después de la fecha del informe del profesional ejerciente pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha de su informe, pudiera haberle llevado a rectificar este informe, el profesional ejerciente:

- (a) discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) determinará si es necesaria una modificación de los estados financieros y, de ser así,
 - (c) indagará sobre el modo en que la dirección tiene intención de tratar la cuestión en los estados financieros.
60. Si la dirección no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el profesional ejerciente piensa que deben ser modificados y si su informe ya se hubiera entregado a la entidad, el profesional ejerciente notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad que no deben divulgar a terceros los estados financieros hasta que se hayan realizado las modificaciones necesarias. Si, a pesar de ello, los estados financieros se publican posteriormente sin las modificaciones necesarias, el profesional ejerciente adoptará las medidas adecuadas para tratar de evitar que se confíe en su informe.

Manifestaciones escritas

61. El profesional ejerciente solicitará a la dirección que le proporcione manifestaciones escritas de que la dirección ha cumplido sus responsabilidades tal como se describen en los términos acordados del encargo. Las manifestaciones escritas incluirán: (Ref: Apartados A100–A102)

- (a) que la dirección ha cumplido su responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, cuando proceda, de su presentación fiel, y ha proporcionado al profesional ejerciente toda la información relevante y acceso a toda la información, según lo acordado en los términos del encargo y
- (b) que todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros.

Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la dirección realice declaraciones públicas escritas relativas a sus responsabilidades y el profesional ejerciente determina que dichas declaraciones proporcionan parte o la totalidad de las manifestaciones requeridas por los apartados (a)-(b), no será necesario incluir en las manifestaciones escritas las cuestiones relevantes cubiertas por dichas declaraciones.

62. El profesional ejerciente solicitará también a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de que le ha revelado: (Ref: Apartado A101)
- (a) la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tiene conocimiento;
 - (b) los hechos significativos relativos a cualquier fraude o sospecha de fraude conocido por la dirección que pueda haber afectado a la entidad;
 - (c) el incumplimiento o posible incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias cuyo incumplimiento pueda afectar a los estados financieros;
 - (d) toda la información relevante para su utilización en la hipótesis de empresa en funcionamiento en los estados financieros;
 - (e) que todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que el marco de información financiera aplicable exige un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados;
 - (f) si existen compromisos, obligaciones contractuales o contingencias materiales, que hayan afectado o puedan afectar a los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar y

- (g) transacciones no monetarias materiales o transacciones sin contraprestación realizadas por la entidad durante el periodo sometido a examen.
63. Si la dirección no proporciona una o más manifestaciones escritas de las solicitadas, el profesional ejerciente: (Ref: Apartado A100)
- (a) discutirá la cuestión con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) evaluará de nuevo la integridad de la dirección y evaluará el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia en general y
 - (c) adoptará las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la conclusión en el informe del profesional ejerciente de conformidad con esta NIER.
64. El profesional ejerciente denegará la conclusión (se abstendrá de concluir) sobre los estados financieros o renunciará al encargo si la renuncia es posible de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, si:
- (a) concluye que existen suficientes dudas sobre la integridad de la dirección como para que las manifestaciones escritas no sean fiables o
 - (b) la dirección no facilite las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 61.

Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos

65. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe del profesional ejerciente. Las manifestaciones escritas se referirán a todos los estados financieros y periodo o periodos a los que se refiere el informe del profesional ejerciente.

Evaluación de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados

66. El profesional ejerciente evaluará si, como resultado de los procedimientos aplicados, se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada o, en caso contrario, aplicará otros procedimientos que considere necesarios en función de las circunstancias para poder alcanzar una conclusión sobre los estados financieros. (Ref: Apartado A103)
67. Si el profesional ejerciente no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión, discutirá con la dirección o, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad, los efectos de esas limitaciones en el alcance de la revisión. (Ref: Apartados A104–A105)

Evaluación del efecto en el informe del profesional ejerciente

68. El profesional ejerciente evaluará la evidencia obtenida como resultado de los procedimientos aplicados para determinar su efecto en el informe. (Ref: Apartado A103)

Formación de la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros

Consideración del marco de información financiera aplicable en relación con los estados financieros

69. Para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros, el profesional ejerciente:
- (a) evaluará si los estados financieros hacen referencia o describen el marco de información financiera aplicable de manera adecuada; (Ref: Apartados A106–A107)
 - (b) considerará si, en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable y de los resultados de los procedimientos aplicados:

- (i) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada;
- (ii) los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas;
- (iii) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son adecuadas y congruentes con el marco de información financiera aplicable,
- (iv) las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables;
- (v) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible y
- (vi) los estados financieros revelan información adecuada que permite a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros. (Ref: Apartados A108–A110)

70. El profesional ejerciente considerará el impacto de:

- (a) las incorrecciones no corregidas identificadas durante la revisión, y durante la revisión del año anterior de los estados financieros de la entidad, sobre los estados financieros en su conjunto y
- (b) aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección. (Ref: Apartados A111–A112)

71. Si los estados financieros se preparan utilizando un marco de imagen fiel, el profesional ejerciente también tendrá en cuenta: (Ref: Apartado A109)

- (a) la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros de conformidad con el marco aplicable y
- (b) si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel o, en su caso, expresen la imagen fiel, en el contexto del conjunto de los estados financieros.

Formación de la conclusión

72. La conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros, tanto si es modificada como si no, se expresará en el formato adecuado en el contexto del marco de información financiera aplicado en los estados financieros.

Conclusión no modificada (favorable)

73. El profesional ejerciente expresará en su informe una conclusión no modificada (favorable) sobre los estados financieros en su conjunto cuando haya obtenido una seguridad limitada que le permita concluir que no ha llegado a su conocimiento ninguna cuestión que le lleve a pensar que los estados financieros no están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

74. Cuando el profesional ejerciente exprese una conclusión no modificada (favorable), siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación: (Ref: Apartados A113–A114)

- (a) “Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no se presenten fielmente, en todos los aspectos

materiales (o no expresen la imagen fiel) de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel) o

- (b) “Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).

Conclusión modificada

75. El profesional ejerciente expresará en su informe una conclusión modificada sobre los estados financieros en su conjunto cuando:

- (a) determine que, basándose en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, los estados financieros contienen incorrecciones materiales o
- (b) no haya podido obtener evidencia suficiente y adecuada con respecto a uno o más elementos de los estados financieros que son materiales en relación con los estados financieros en su conjunto.

76. Cuando exprese una conclusión modificada sobre los estados financieros, el profesional ejerciente:

- (a) incluirá en su informe un párrafo con el título “Conclusión con salvedades”, “Conclusión desfavorable (adversa)” o “Denegación (abstención) de conclusión”, según corresponda.
- (b) proporcionará una descripción de la cuestión que origina la modificación, en un párrafo con un título adecuado (por ejemplo, “Fundamento de la conclusión con salvedades”, “Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)” o “Fundamento de la denegación (abstención) de conclusión”, según corresponda) situado inmediatamente antes del párrafo de conclusión. Dicho párrafo se conoce como párrafo de fundamento de la conclusión.

Los estados financieros contienen incorrecciones materiales

77. Si el profesional ejerciente determina que los estados financieros contienen incorrecciones materiales, expresará:

- (a) una conclusión con salvedades cuando concluya que el efecto de la cuestión o las cuestiones que motivan la modificación es material, pero no generalizado en los estados financieros o
- (b) una conclusión desfavorable (adversa) cuando concluya que el efecto de la cuestión o cuestiones que motivan la modificación es material y generalizado en los estados financieros.

78. Cuando el profesional ejerciente exprese una conclusión con salvedades sobre los estados financieros debido a una incorrección material, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación:

- (a) “Basándonos en nuestra revisión, excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o no expresan la imagen fiel) de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel) o
- (b) “Basándonos en nuestra revisión, excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados,

en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).

79. Cuando el profesional ejerciente exprese una conclusión desfavorable (adversa), siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación:
- (a) “Basándonos en nuestra revisión, debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo “Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)”, los estados financieros adjuntos no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o no expresan la imagen fiel) de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel) o
 - (b) “Basándonos en nuestra revisión, debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo “Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)”, los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).
80. En el párrafo de fundamento de la conclusión, en relación con incorrecciones materiales que dan origen bien a una conclusión con salvedades, bien a una conclusión desfavorable (adversa), el profesional ejerciente:
- (a) describirá y cuantificará los efectos financieros de la incorrección en el caso de que la incorrección material esté relacionada con cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), salvo que no sea factible, en cuyo caso lo indicará;
 - (b) explicará las razones por las que la información descriptiva revelada es incorrecta si la incorrección material está relacionada con tal información o
 - (c) describirá la naturaleza de la información que se haya omitido si la incorrección material está relacionada con la falta de revelación de información requerida. Salvo que esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias, cuando sea factible el profesional ejerciente incluirá las revelaciones omitidas.

Imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada

81. Cuando el profesional ejerciente no puede alcanzar una conclusión sobre los estados financieros porque no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada:
- (a) expresará una conclusión con salvedades si concluye que los posibles efectos en los estados financieros de incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados; o
 - (b) denegará la conclusión (se abstendrá de concluir) si concluye que los posibles efectos en los estados financieros de incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.
82. El profesional ejerciente renunciará al encargo si se dan las siguientes condiciones: (Ref: Apartados A115–A117)
- (a) debido a una limitación al alcance de la revisión impuesta por la dirección después de que el profesional ejerciente haya aceptado el encargo, el profesional ejerciente no puede obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros;
 - (b) el profesional ejerciente ha determinado que los posibles efectos sobre los estados financieros de incorrecciones no detectadas son materiales y generalizados y

- (c) las disposiciones legales o reglamentarias aplicables le permiten renunciar al encargo.
83. Cuando el profesional ejerciente exprese una conclusión con salvedades sobre los estados financieros porque no haya podido obtener información suficiente y adecuada, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación:
- (a) “Basándonos en nuestra revisión, excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o no expresan la imagen fiel),... de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel) o
 - (b) “Basándonos en nuestra revisión, excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).
84. Cuando deniegue la conclusión (se abstenga de concluir) sobre los estados financieros, el profesional ejerciente manifestará en el párrafo de conclusión que:
- (a) debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo "Fundamento de la denegación (abstención) de conclusión", el profesional ejerciente no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros y
 - (b) en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una conclusión sobre los estados financieros.
85. En el párrafo de fundamento de la conclusión, en relación tanto con una conclusión con salvedades por no haber podido obtener evidencia suficiente y adecuada como cuando el profesional ejerciente deniega la conclusión (se abstiene de concluir), incluirá el o los motivos por los que no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada.

Informe del profesional ejerciente

86. El informe del profesional ejerciente emitido en relación con el encargo de revisión será un informe escrito e incluirá los siguientes elementos: (Ref: Apartados A118–A121, A142, A144)
- (a) un título que indique claramente que se trata de un informe de un profesional ejerciente independiente relativo a un encargo de revisión.
 - (b) uno o varios destinatarios, según lo requieran los términos del encargo;
 - (c) un apartado introductorio que:
 - (i) identifica los estados financieros revisados, incluyendo la identificación del título de cada uno de los estados que comprende el conjunto de estados financieros y la fecha y periodo cubierto por cada estado financiero;
 - (ii) remite al resumen de las políticas contables significativas y a otra información explicativa y
 - (iii) declara que los estados financieros han sido revisados;

- (d) una descripción de la responsabilidad de la dirección relativa a la preparación de los estados financieros, incluida una explicación de que la dirección es responsable: (Ref: Apartados A122–A125)
 - (i) de su preparación de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel;
 - (ii) del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error;
- (e) si los estados financieros son estados financieros con fines específicos:
 - (i) la finalidad para la cual se han preparado los estados financieros y, en caso necesario, los usuarios a quienes se destina el informe, o se referirá a la nota explicativa de los estados financieros con fines específicos que contiene dicha información y
 - (ii) si la dirección puede elegir entre distintos marcos de información financiera para la preparación de dichos estados financieros, la explicación de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros también hará referencia a que es responsable de determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable en las circunstancias;
- (f) una descripción de la responsabilidad del profesional ejerciente de expresar una conclusión sobre los estados financieros, así como una referencia a esta NIER y, cuando corresponda, a las disposiciones legales o reglamentarias aplicables; (Ref: Apartados A126–127, A143)
- (g) una descripción de una revisión de estados financieros y de sus limitaciones, y las siguientes declaraciones: (Ref: Apartado A128)
 - (i) un encargo de revisión de conformidad con esta NIER constituye un encargo de seguridad limitada;
 - (ii) el profesional ejerciente aplica procedimientos, que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos, y evalúa la evidencia obtenida y
 - (iii) los procedimientos que se aplican durante una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican durante una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y, en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una opinión de auditoría sobre los estados financieros;
- (h) un apartado titulado “Conclusión” que contiene:
 - (i) la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros en su conjunto de conformidad con los apartados 72-85, según corresponda y
 - (ii) una referencia al marco de información financiera aplicable utilizado para la preparación de los estados financieros, incluida la identificación de la jurisdicción de origen del marco de información financiera cuando no se trate de las Normas Internacionales de Información Financiera o de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad o de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.; (Ref: Apartados A129–A130)
 - (i) Cuando la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros es una conclusión modificada:

- (i) un párrafo con un título adecuado que contiene la conclusión modificada del profesional ejerciente de conformidad con los apartados 72 y 75-85, según corresponda y
- (ii) un párrafo con un título adecuado que proporcione una descripción de la cuestión o cuestiones que originan la modificación; (Ref: Apartado A131)
- (j) una referencia a la obligación impuesta al profesional ejerciente por esta NIER de cumplir los requerimientos de ética aplicables; (Ref:
- (k) la fecha del informe del profesional ejerciente; (Ref: Apartados A138–A141)
- (l) la firma del profesional ejerciente y (Ref: Apartado A132)
- (m) la localidad de la jurisdicción en la que ejerce el profesional ejerciente.

Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe del profesional ejerciente

Párrafos de énfasis

- 87. El profesional ejerciente puede considerar necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros y que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. En esos casos, el profesional ejerciente incluirá en su informe un párrafo de énfasis, siempre que haya obtenido evidencia suficiente y adecuada para concluir que no es probable que la cuestión contenga una incorrección material tal como se presenta en los estados financieros. Este párrafo se referirá solo a la información que se presenta o se revela en los estados financieros.
- 88. El informe del profesional ejerciente sobre unos estados financieros con fines específicos incluirá un párrafo de énfasis para advertir a los usuarios del informe de que los estados financieros se han preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos y de que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines. (Ref: Apartados A133–A134)
- 89. El profesional ejerciente incluirá el párrafo de énfasis inmediatamente después del párrafo que contiene su conclusión con los estados financieros, bajo el título “Párrafo de énfasis” u otro título apropiado.

Párrafo sobre otras cuestiones

- 90. Si el profesional ejerciente considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la revisión, las responsabilidades del profesional ejerciente o el informe del profesional ejerciente, y las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben, así lo hará en un párrafo de su informe, con el título "Párrafo sobre otras cuestiones" u otro título apropiado.

Otras responsabilidades de información

- 91. Se puede solicitar al profesional ejerciente que trate otras responsabilidades de información en su informe sobre los estados financieros que son adicionales a sus responsabilidades de informar sobre los estados financieros de conformidad con esta NIER. En estos casos, las responsabilidades adicionales de información se tratarán en una sección separada del informe del profesional ejerciente titulada “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” o de otro modo según corresponda al contenido de la sección, a continuación de la sección del informe titulada “Informe sobre los estados financieros”. (Ref: Apartados A135–A137)

Fecha del informe del profesional ejerciente

92. La fecha del informe del profesional ejerciente no será anterior a la fecha en la que el profesional ejerciente haya obtenido evidencia suficiente y adecuada en la que basar su conclusión sobre los estados financieros, incluido estar satisfecho de que: (Ref: Apartados A138–A141)
- (a) todos los estados que componen los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluidas, cuando corresponda, las notas explicativas, han sido preparados y
 - (b) las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

Documentación

93. La preparación de documentación de la revisión proporciona evidencia de que la revisión se realizó de conformidad con esta NIER y, en su caso, con las disposiciones legales y reglamentarias y un registro suficiente y adecuado de la base para el informe del profesional ejerciente. El profesional ejerciente documentará los siguientes aspectos del encargo de manera oportuna, suficiente para permitir que un profesional ejerciente experimentado, sin relación previa con el encargo, comprenda: (Ref: Apartado A145)
- (a) la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con esta NIER y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
 - (b) los resultados obtenidos de los procedimientos y las conclusiones a las que llegó el profesional ejerciente basándose en esos resultados y
 - (c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización del encargo, las conclusiones alcanzadas por el profesional ejerciente sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones.
94. Al documentar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados como requiere esta NIER, el profesional ejerciente registrará:
- (a) la persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo y
 - (b) la persona que revisó el trabajo realizado a efectos del control de calidad del encargo y la fecha y extensión de la revisión.
95. El profesional ejerciente también documentará las discusiones con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad y con otros según sea necesario para la realización de la revisión, de las cuestiones significativas que surgieron durante el encargo, así como la naturaleza de esas cuestiones.
96. Si, en el transcurso del encargo, el profesional ejerciente identificó información que es incongruente con sus hallazgos en relación con cuestiones significativas que afectan a los estados financieros, documentará el modo en que se trató la incongruencia.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIER (Ref: Apartados 1-2)

- A1. En la realización de una revisión de estados financieros, es posible que el profesional ejerciente tenga que cumplir requerimientos legales o reglamentarios que pueden diferir de los requerimientos establecidos en esta NIER. Aunque el profesional ejerciente pueda encontrar útiles en dichas circunstancias determinados aspectos de esta NIER, es responsabilidad del profesional ejerciente asegurarse del cumplimiento de todas las obligaciones relevantes legales, reglamentarias o profesionales.

Revisiones de información financiera de componentes en el contexto de una auditoría de los estados financieros de un grupo de entidades

- A2. Los encargos de revisión de conformidad con esta NIER pueden ser solicitados para componentes por el auditor de los estados financieros de un grupo de entidades.⁶ Dicho encargo de revisión realizado de conformidad con esta NIER puede venir acompañado por una solicitud del auditor del grupo de realizar trabajo o procedimientos adicionales según lo requieran las circunstancias del encargo de la auditoría del grupo.

Relación con la NICC 1 (Ref: Apartado 4)

- A3. La NICC 1 trata de las responsabilidades de la firma de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de aseguramiento, incluidos los encargos de revisión. Esas responsabilidades tienen como finalidad establecer para la firma:

- su sistema de control de calidad y
- las correspondientes políticas diseñadas para alcanzar el objetivo del sistema de control de calidad y los procedimientos de la firma para implementar y realizar el seguimiento del cumplimiento de las políticas, incluidas las políticas y procedimientos que tratan cada uno de los elementos siguientes:
 - Responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma.
 - Requerimientos de ética aplicables.
 - Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos.
 - Recursos humanos.
 - Realización de los encargos.
 - Seguimiento.

- A4. De acuerdo con la NICC 1, la firma tiene la obligación de establecer y mantener un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:

- (a) la firma y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y
- (b) los informes emitidos por la firma o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias.⁷

- A5. Los requerimientos nacionales que tratan de las responsabilidades de la firma en relación con el establecimiento y mantenimiento de un sistema de control de calidad son al menos igual de exigentes que la NICC 1 si tratan todos los elementos mencionados en el apartado A3, e imponen obligaciones a la firma que cumplen los objetivos de los requerimientos establecidos en la NICC 1.

Encargo de revisión de estados financieros históricos (Ref: Apartados 5-8, 14)

- A6. Las revisiones de estados financieros se pueden realizar para una amplia gama de entidades que varían en tipo o tamaño, o por el grado de complejidad de su información financiera. En algunas jurisdicciones, la

⁶ NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado A52.

⁷ NICC 1, apartado 11

revisión de estados financieros de determinados tipos de entidades también puede venir impuesta por disposiciones legales o reglamentarias locales y sus correspondientes requerimientos de información.

- A7. Las revisiones se pueden realizar en circunstancias diversas. Por ejemplo, pueden ser obligatorias para entidades exentas de los requerimientos establecidos en las disposiciones legales o reglamentarias relativos a la auditoría obligatoria. Las revisiones también se pueden solicitar de manera voluntaria, como por ejemplo en relación con la presentación de información financiera que se realiza en función de acuerdos según los términos de un contrato privado, o para sustentar acuerdos de financiación.

Objetivos (Ref: Apartado 15)

- A8. Esta NIER requiere que el profesional ejerciente deniegue la conclusión (se abstenga de concluir) sobre los estados financieros si:
- (a) emite un informe o se requiere que emita un informe para el encargo y
 - (b) no puede alcanzar una conclusión sobre los estados financieros porque no puede obtener evidencia suficiente y adecuada y el profesional ejerciente concluye que los posibles efectos en los estados financieros de incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.
- A9. La situación de no poder obtener evidencia suficiente y adecuada en un encargo de revisión (que se denomina limitación al alcance) se puede originar por:
- (a) circunstancias fuera del control de la entidad;
 - (b) circunstancias ligadas a la naturaleza o al momento de realización del trabajo del profesional ejerciente o
 - (c) limitaciones impuestas por la dirección o los responsables del gobierno de la entidad.
- A10. Esta NIER establece los requerimientos y orientaciones para el profesional ejerciente cuando se enfrenta a una limitación al alcance, bien antes de aceptar un encargo de revisión, bien en el transcurso del encargo.

Definiciones (Ref: Apartado 16)

Utilización de los términos “dirección” y “responsables del gobierno de la entidad”

- A11. Las respectivas responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad serán diferentes según cada jurisdicción y dependiendo del tipo de entidad. Estas diferencias afectan al modo en que el profesional ejerciente aplica los requerimientos de esta NIER en relación con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad. En consecuencia, la frase "la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad" que se utiliza en numerosas ocasiones en esta NIER tiene como finalidad alertar al profesional ejerciente sobre el hecho de que, según el entorno de la entidad, las estructuras y acuerdos de dirección y de gobierno pueden ser diferentes.
- A12. Varias responsabilidades relacionadas con la preparación de información financiera y la presentación al exterior de la información corresponden bien a la dirección, bien a los responsables del gobierno de la entidad, dependiendo de factores como:
- los recursos y la estructura de la entidad y
 - los respectivos papeles de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad que se establecen en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables o, si la entidad no es una entidad regulada, en cualquier acuerdo formal de gobierno o de rendición de cuentas establecido para la entidad (por ejemplo, registrado en contratos, en unos estatutos u otro tipo de documento por el que se constituye la entidad).

Por ejemplo, en entidades de pequeña dimensión a menudo no hay separación entre las funciones de dirección y de gobierno de la entidad. En las entidades de gran dimensión, la dirección es a menudo responsable de la ejecución de los negocios o de las actividades de la entidad y de informar al respecto, mientras que los responsables del gobierno de la entidad supervisan a la dirección. En algunas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad son legalmente responsables de la preparación de los estados financieros de la entidad y, en otras jurisdicciones, es responsabilidad de la dirección.

Seguridad limitada – Utilización del término evidencia suficiente y adecuada (Ref: Apartado 17(f))

- A13. Con el fin de obtener seguridad limitada para sustentar la conclusión del profesional ejerciente se requiere evidencia suficiente y adecuada. La evidencia es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos en el transcurso de la revisión.

Realización de un encargo de revisión de conformidad con esta NIER (Ref: Apartado 18)

- A14. Esta NIER no invalida las disposiciones legales y reglamentarias que regulan la revisión de estados financieros. En el caso de que esas disposiciones difieran de los requerimientos de esta NIER, una revisión realizada únicamente de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias no cumplirá, de forma automática, esta NIER.

Requerimientos de ética (Ref: Apartado 21)

- A15. La parte A del Código de Ética del IESBA establece los principios fundamentales de ética profesional a aplicar por el profesional ejerciente y proporciona un marco conceptual para la aplicación de dichos principios. Los principios fundamentales son:

- (a) integridad;
- (b) objetividad;
- (c) competencia y diligencia profesionales;
- (d) confidencialidad y
- (e) comportamiento profesional.

La parte B del Código de Ética del IESBA ilustra el modo en que el marco conceptual se aplica en situaciones específicas. Para cumplir el Código de Ética del IESBA, se requiere que se identifiquen y se traten adecuadamente las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables.

- A16. En el caso de un encargo para revisar estados financieros, el Código de Ética del IESBA requiere que el profesional ejerciente sea independiente de la entidad cuyos estados financieros se someten a revisión. Según el Código de Ética del IESBA la independencia comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia del profesional ejerciente con respecto a la entidad salvaguarda la capacidad del mismo para alcanzar una conclusión no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha conclusión. La independencia mejora la capacidad del profesional ejerciente de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional.

Escepticismo profesional y juicio profesional

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 22)

- A17. El escepticismo profesional es necesario para poder realizar la valoración crítica de la evidencia en una revisión. Esto implica cuestionar las incongruencias e investigar la evidencia contradictoria y cuestionar la fiabilidad de las respuestas a indagaciones, así como de otra información obtenida de la dirección y de

los responsables del gobierno de la entidad. También incluye considerar la suficiencia y la adecuación de la evidencia obtenida teniendo en cuenta las circunstancias del encargo.

A18. El escepticismo profesional implica una atención especial, por ejemplo, a:

- La evidencia incongruente con otra evidencia obtenida.
- La información que cuestione la fiabilidad de los documentos y de las respuestas a las indagaciones que se vayan a utilizar como evidencia.
- Las condiciones que puedan indicar un posible fraude.
- Cualquier otra circunstancia que sugiera que son necesarios procedimientos adicionales.

A19. El mantenimiento del escepticismo profesional durante toda la revisión es necesario para que el profesional ejerciente reduzca los riesgos de:

- Pasar por alto circunstancias inusuales.
- Generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de la evidencia obtenida.
- Utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados durante la revisión y en la evaluación de sus resultados.

A20. No puede esperarse que el profesional ejerciente no tenga en cuenta su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. No obstante, la convicción de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad son honestos e íntegros no exime al profesional ejerciente de la necesidad de mantener un escepticismo profesional ni le permite conformarse con evidencia que no sea adecuada para los fines de la revisión.

Juicio profesional (Ref: Apartado 23)

A21. El juicio profesional es esencial para realizar un encargo de revisión adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de esta NIER, así como las decisiones informadas que son necesarias durante la realización del encargo de revisión no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia relevantes. El juicio profesional es necesario, en especial:

- En relación con decisiones acerca de la importancia relativa, y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos utilizados para cumplir los requerimientos de esta NIER y para obtener evidencia.
- Cuando se evalúa si la evidencia obtenida de la aplicación de los procedimientos reduce el riesgo del encargo hasta un nivel aceptable dadas sus circunstancias.
- Cuando se consideran los juicios de la dirección en la aplicación del marco de información financiera aplicable a la entidad.
- Al alcanzar la conclusión sobre los estados financieros sobre la base de la evidencia obtenida, así como al considerar la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la dirección en la preparación de los estados financieros.

A22. Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un profesional ejerciente es el hecho de que sea aplicado por un profesional ejerciente cuya formación práctica, conocimientos y experiencia, incluida la utilización de conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento, facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables. La realización de consultas

sobre cuestiones complejas o controvertidas en el transcurso del encargo, tanto dentro del propio equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma, facilita al profesional ejerciente la formación de juicios razonables y fundados.

- A23. La aplicación del juicio profesional en una revisión concreta se basa en los hechos y en las circunstancias que el profesional ejerciente conoce en el transcurso del encargo, incluidos:
- En su caso, el conocimiento adquirido en la realización de otros encargos con relación a los estados financieros de la entidad correspondientes a ejercicios anteriores.
 - El conocimiento que tiene el profesional ejerciente de la entidad y de su entorno, así como de su sistema contable y de la aplicación del marco de información financiera aplicable en el sector en el que opera la entidad.
 - La medida en que la dirección tiene que aplicar su juicio para la preparación y presentación de los estados financieros.
- A24. El juicio profesional se puede evaluar considerando si refleja una aplicación competente de los principios de encargos de aseguramiento y de contabilidad y si, por una parte, es adecuado teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias conocidos por el profesional ejerciente hasta la fecha de su informe, y, por otra, es congruente con dichos hechos y circunstancias.
- A25. El juicio profesional debe ser aplicado durante todo el encargo. También es necesario que se documente adecuadamente de conformidad con los requerimientos de esta NIER. El juicio profesional no debe ser aplicado como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos y circunstancias del encargo o por la evidencia obtenida.

Control de calidad del encargo (Ref: Apartados 24-25)

- A26. Las habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento incluyen:
- la aplicación del escepticismo profesional y el juicio profesional a la planificación y realización del encargo de aseguramiento, incluida la obtención y evaluación de evidencia;
 - la obtención de conocimiento de los sistemas de información y de la función y limitaciones del control interno;
 - la vinculación del análisis de la importancia relativa y de los riesgos del encargo con la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos para la revisión;
 - la aplicación de procedimientos según lo requiera el encargo de revisión, que pueden incluir otros tipos de procedimientos además de las indagaciones y de los procedimientos analíticos (como, por ejemplo, inspección, re-cálculo, re-ejecución, observación y confirmación);
 - procedimientos sistemáticos de documentación; y
 - la aplicación de los conocimientos y experiencia pertinentes para la redacción de informes de encargos de aseguramiento.
- A27. En el contexto del sistema de control de calidad de la firma, los equipos de los encargos son responsables de implementar los procedimientos de control de calidad aplicables al encargo, y de proporcionar a la firma la información pertinente para facilitar el funcionamiento de la parte del sistema de control de calidad de la firma relacionado con la independencia.
- A28. La actuación del socio del encargo y el envío de mensajes adecuados a los demás miembros del equipo del encargo, cuando el socio del encargo se hace responsable de la calidad global de cada encargo de

revisión, enfatizan el hecho de que la calidad es esencial en la realización de un encargo de revisión, y la importancia que tiene para la calidad del encargo:

- (a) Realizar un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
 - (b) El cumplimiento de las correspondientes políticas y procedimientos de control de calidad de la firma.
 - (c) Emitir un informe en relación con el encargo que sea adecuado teniendo en cuenta las circunstancias.
 - (d) El hecho de que el equipo del encargo pueda manifestar reservas sin temor a represalias.
- A29. Los equipos de los encargos pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma, salvo que la información proporcionada por la firma u otras partes indique lo contrario. Por ejemplo, el equipo del encargo puede confiar en el sistema de control de calidad de la firma en relación con:

- La competencia del personal, a través de programas de selección y de formación de personal.
- La independencia, merced a la recopilación y comunicación de la información sobre independencia que sea pertinente.
- El mantenimiento de las relaciones con clientes mediante sistemas de aceptación y continuidad.
- El cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través del proceso de seguimiento.

Al considerar deficiencias identificadas por el sistema de control de calidad de la firma que pueden afectar al encargo de revisión, el socio del encargo puede tener en cuenta medidas tomadas por la firma para rectificar dichas deficiencias.

- A30. Una deficiencia en el sistema de control de calidad de la firma no indica necesariamente que el encargo de revisión no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o que el informe del profesional ejerciente no era adecuado.

Asignación de equipos a los encargos (Ref: Apartado 25(b))

- A31. Cuando considere la competencia y capacitación adecuadas que se espera que tenga el equipo del encargo en su conjunto, el socio del encargo puede tener en cuenta cuestiones como:
- El conocimiento y la experiencia práctica en encargos de revisión de naturaleza y complejidad similares que el equipo del encargo haya adquirido, mediante una formación y participación adecuadas.
 - El conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables que tenga el equipo del encargo.
 - Los conocimientos técnicos especializados, incluido el conocimiento especializado de las tecnologías de la información relevantes y de áreas especializadas de contabilidad y de realización de encargos de aseguramiento.
 - El conocimiento que tenga el equipo del encargo de los sectores en los que el cliente opera.
 - La capacidad del equipo del encargo para aplicar el juicio profesional.
 - El conocimiento que tenga el equipo del encargo de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión (Ref: Apartado 25(d)(i))

A32. En la NICC 1 se requiere que la firma obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente, y cuando esté considerando la aceptación de un nuevo encargo de un cliente existente. La información que facilita al socio del encargo la determinación de si es adecuada la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos de revisión puede incluir información relativa a:

- la integridad de los principales propietarios, de miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad y
- cuestiones significativas que han surgido durante el encargo actual o durante un encargo de revisión previo y sus implicaciones para continuar la relación.

A33. Si el socio del encargo tiene motivos para dudar de la integridad de la dirección hasta tal punto que pueda verse afectada la adecuada realización del encargo no es apropiado, de conformidad con esta NIER aceptarlo, salvo si está obligado a ello por una disposición legal o reglamentaria, ya que hacerlo puede llevar al profesional ejerciente a vincularse con los estados financieros de la entidad de un modo inadecuado.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión (Ref: Apartado 29)

A34. La consideración por el profesional ejerciente de la continuidad de los clientes y de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, tiene lugar a lo largo de todo el encargo ya que se producen condiciones y cambios en las circunstancias. La aplicación de procedimientos iniciales relativos a la continuidad de los encargos y a la evaluación de los requerimientos de ética aplicables (incluidos los relativos a la independencia) al comienzo del encargo permiten al profesional ejerciente tomar decisiones y realizar actuaciones informadas antes de realizar otras actividades significativas del encargo.

Factores que afectan a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión (Ref: Apartado 29)

A35. Los encargos de aseguramiento únicamente se pueden aceptar cuando el encargo tiene ciertas características⁸ que contribuyen al logro de los objetivos del profesional ejerciente establecidos para el encargo.

Propósito racional (Ref: Apartado 29(a)(i))

A36. Es poco probable que el encargo tenga un propósito racional si, por ejemplo:

- (a) hay una significativa limitación al alcance del trabajo del profesional ejerciente;
- (b) el profesional ejerciente tiene indicios de que la parte contratante intenta vincular el nombre del profesional con los estados financieros de modo inadecuado o
- (c) el encargo tiene como finalidad el cumplimiento de requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicables y dichas disposiciones requieren que los estados financieros sean auditados.

El encargo de revisión es adecuado (Ref: Apartado 29(a)(ii))

A37. Cuando el conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo por el profesional ejerciente indica que la aceptación del encargo de revisión no sería adecuada, puede considerar recomendar que se realice

⁸ Marco de Aseguramiento, apartado 17

otro tipo de encargo. Dependiendo de las circunstancias, el profesional ejerciente puede, por ejemplo, pensar que la realización de un encargo de auditoría sería más adecuado que una revisión. En otros casos, si las circunstancias del encargo impiden que se realice un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente puede recomendar un encargo de compilación, o un encargo de otros servicios, según corresponda.

Información necesaria para realizar un encargo de revisión (Ref: Apartado 29(c))

- A38. Como ejemplo de situación en la que el profesional ejerciente puede tener motivos para dudar de que la información necesaria para realizar la revisión vaya a estar disponible o ser fiable es cuando se piensa que los registros contables necesarios para la aplicación de procedimientos analíticos son sustancialmente inexactos o incompletos. Esta consideración no se refiere a la necesidad que surge algunas veces en el transcurso de un encargo de revisión de ayudar a la dirección recomendando asientos de ajuste necesarios para cerrar los estados financieros preparados por la dirección.

Condiciones previas para aceptar un encargo de revisión (Ref: Apartado 30)

- A39. Esta NIER también requiere que, antes de aceptar el encargo, el profesional ejerciente verifique ciertas cuestiones que deben acordar el profesional ejerciente y la dirección de la entidad y que están bajo el control de la entidad.

El marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 30(a))

- A40. Una condición para la aceptación de un encargo de aseguramiento es que los criterios⁹ a los que se refiere la definición de encargo de aseguramiento sean adecuados y accesibles para los usuarios a quienes se destina el informe.¹⁰ A efectos de esta NIER, el marco de información financiera aplicable proporciona los criterios que el profesional ejerciente utiliza para revisar los estados financieros, incluida, cuando proceda, su presentación fiel. Algunos marcos de información financiera son marcos de imagen fiel, mientras que otros son marcos de cumplimiento. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.

Aceptabilidad del marco de información financiera aplicable

- A41. Sin un marco de información financiera aceptable, la dirección no dispone de una base adecuada para la preparación de los estados financieros y el profesional ejerciente carece de criterios adecuados para la revisión de los estados financieros.
- A42. El profesional ejerciente determina la aceptabilidad del marco de información financiera aplicado en los estados financieros teniendo en cuenta quiénes son los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. Los usuarios a quienes se destinan son las personas o el grupo de personas para los que el profesional ejerciente prepara el informe. Puede ocurrir que el profesional ejerciente no pueda identificar a todos aquellos que vayan a leer el informe de aseguramiento, en especial cuando existe un gran número de personas que tiene acceso a él.
- A43. En muchos casos, salvo indicación en contrario, el profesional ejerciente puede suponer que el marco de información financiera es aceptable (por ejemplo, un marco de información financiera establecido en una jurisdicción por disposiciones legales o reglamentarias para su utilización en la preparación de estados financieros con fines generales para determinado tipo de entidades).
- A44. Los factores relevantes para que el profesional ejerciente determine si el marco de información financiera aplicado para la preparación de los estados financieros es aceptable, incluyen, entre otros:

⁹ Marco de Aseguramiento, apartado 34

¹⁰ Marco de Aseguramiento, apartado 17(b)(ii)

- La naturaleza de la entidad (por ejemplo, si se trata de una empresa mercantil, de una entidad del sector público o de una organización sin ánimo de lucro).
 - El objetivo de los estados financieros (por ejemplo, si se preparan para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios o las necesidades de información financiera de usuarios específicos).
 - La naturaleza de los estados financieros (por ejemplo, si los estados financieros son un conjunto completo de estados financieros o si se trata de un solo estado financiero).
 - Si el marco de información financiera aplicable es el establecido por las correspondientes disposiciones legales o reglamentarias.
- A45. Si el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no es aceptable a la vista de la finalidad de los estados financieros y la dirección no acepta utilizar un marco de información financiera que, en opinión del profesional ejerciente, es aceptable, esta NIER requiere que el profesional ejerciente rechace el encargo.
- A46. Una vez aceptado el encargo de revisión, pueden encontrarse deficiencias en el marco de información financiera aplicable que indiquen que el marco no es aceptable. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias no impongan la utilización de dicho marco de información financiera, la dirección podrá decidir adoptar otro marco que sea aceptable. Cuando la dirección decide adoptar otro marco, esta NIER requiere que el profesional ejerciente acuerde con la dirección los nuevos términos del encargo de revisión con el fin de reflejar los cambios en el marco de información financiera aplicable.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartados 30(b), 37(e))

- A47. Los estados financieros sometidos a revisión son los de la entidad, preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad. Esta NIER no impone responsabilidades a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad y no invalida las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. No obstante, una revisión de conformidad con esta NIER se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar la revisión. La revisión de los estados financieros no exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades.
- A48. La preparación de los estados financieros requiere que la dirección aplique su juicio para realizar estimaciones contables razonables teniendo en cuenta las circunstancias, y que elija y aplique políticas contables adecuadas. Estos juicios se realizan en el contexto del marco de información financiera aplicable.
- A49. Debido a la importancia de las condiciones previas para la realización de una revisión de estados financieros, esta NIER requiere que, antes de aceptar el encargo de revisión, el profesional ejerciente obtenga una confirmación de la dirección de que comprende sus responsabilidades. El profesional ejerciente puede obtener la confirmación de la dirección de manera verbal o por escrito. Sin embargo, la confirmación de la dirección se recoge posteriormente por escrito dentro de los términos del encargo.
- A50. Si la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad, no confirman o no confirmarán sus responsabilidades en relación con los estados financieros, no es adecuado que el profesional ejerciente acepte el encargo salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. En situaciones en que se requiera que el profesional ejerciente acepte el encargo de revisión, puede ser necesario que explique a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, cuando no coinciden, la importancia de estas cuestiones y sus consecuencias para el encargo.

Consideraciones adicionales cuando la redacción del informe del profesional ejerciente viene impuesta por disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartados 34-35)

A51. Esta NIER requiere que el profesional ejerciente no indique que ha cumplido sus requerimientos a no ser que haya cumplido con todos los requerimientos de la presente NIER aplicables al encargo de revisión. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer cuestiones relacionadas con un encargo que normalmente llevarían al profesional ejerciente a renunciar al encargo si fuera posible hacerlo, por ejemplo, si:

- el profesional ejerciente considera que el marco de información financiera establecido por las disposiciones legales o reglamentarias no es aceptable o
- la estructura o la redacción establecidas para el informe del profesional ejerciente imponen un formato o unos términos que difieren de manera significativa de la estructura o de la redacción requeridas por esta NIER.

De acuerdo con esta NIER, una revisión realizada en estas condiciones no es conforme con esta NIER y el profesional ejerciente no puede manifestar que ha cumplido con esta NIER en el informe que emita en relación con el encargo. A pesar de que no se permita que el profesional ejerciente manifieste haber cumplido esta NIER, se recomienda sin embargo que la aplique, incluidos los requerimientos en relación con el informe, en la medida de lo posible. Cuando sea necesario para evitar malentendidos, el profesional ejerciente puede considerar incluir una declaración en el informe de que la revisión no se realizó de conformidad con esta NIER.

Acuerdo de los términos del encargo

Carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito (Ref: Apartado 37)

A52. Beneficia tanto a la dirección como a los responsables del gobierno de la entidad y al profesional ejerciente, que éste remita una carta de encargo antes de la realización del encargo, con el fin de evitar malentendidos con respecto a este.

Estructura y contenido de la carta de encargo

A53. La estructura y el contenido de la carta de encargo pueden variar de un encargo a otro. Además de incluir las cuestiones que requiere esta NIER, la carta de encargo puede hacer referencia, por ejemplo, a:

- Acuerdos relativos a la participación de otros profesionales ejercientes y expertos en el encargo de revisión.
- Acuerdos que deban alcanzarse con el profesional ejerciente predecesor, si lo hubiera, en el caso de un encargo inicial.
- El hecho de que un encargo de revisión no satisfará ningún requerimiento legal o de terceros de que se realice una auditoría.
- La expectativa de que la dirección proporcionará manifestaciones escritas al profesional ejerciente.
- El acuerdo de la dirección de informar al profesional ejerciente sobre los hechos que puedan afectar a los estados financieros y que lleguen a conocimiento de la dirección durante el periodo que media entre la fecha del informe del profesional ejerciente y la fecha de publicación de los estados financieros.
- La solicitud de que la dirección acuse recibo de la carta de encargo y apruebe los términos del encargo que se recogen en ella.

Revisión de componentes de grupos de entidades

A54. El auditor de los estados financieros de un grupo de entidades puede solicitar que un profesional ejerciente realice una revisión de la información financiera de un componente del grupo. Dependiendo de las instrucciones del auditor del grupo, la revisión de la información financiera del componente se puede realizar de conformidad con esta NIER. El auditor del grupo puede también especificar procedimientos adicionales que complementen el trabajo realizado para la revisión realizada de conformidad con esta NIER. Cuando el profesional ejerciente que realiza la revisión es el auditor de los estados financieros de la entidad, la revisión no se realiza de conformidad con esta NIER.

Responsabilidades de la dirección establecidas por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado (37(e)))

A55. Si, teniendo en cuenta las circunstancias del encargo, el profesional ejerciente llega a la conclusión de que no es necesario incluir algunos de los términos del encargo en una carta de encargo, se requiere que obtenga de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad confirmación por escrito de que reconocen y comprenden que tienen las responsabilidades establecidas en esta NIER. En esta confirmación escrita se puede utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias si dichas disposiciones establecen responsabilidades para la dirección cuyos efectos son equivalentes a los descritos en esta NIER.

Ejemplo de carta de encargo (Ref: Apartado 37)

A56. En el Anexo 1 de esta NIER se incluye un ejemplo de carta de encargo para un encargo de revisión.

Encargos recurrentes (Ref: Apartado 38)

A57. El profesional ejerciente puede decidir no remitir una nueva carta de encargo u otro acuerdo escrito para cada periodo. Sin embargo, los siguientes factores pueden indicar que resulta adecuado revisar los términos del encargo de revisión o recordar a la dirección y, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad los términos vigentes:

- Cualquier indicio de que la dirección interpreta erróneamente el objetivo y el alcance de la revisión.
- Cualquier término modificado o especial del encargo.
- Un cambio reciente en la alta dirección de la entidad.
- Un cambio significativo en la propiedad de la entidad.
- Un cambio significativo en la naturaleza o dimensión de la actividad de la entidad.
- Un cambio en los requerimientos legales o reglamentarios que afectan a la entidad.
- Un cambio en el marco de información financiera aplicable.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo de revisión

Solicitud para modificar los términos del encargo de revisión (Ref: Apartado 39)

A58. La entidad puede solicitar al profesional ejerciente un cambio en los términos del encargo de revisión como resultado de factores como:

- Un cambio en las circunstancias que afecte a la necesidad que se tiene del servicio.
- Un malentendido sobre la naturaleza de un encargo de revisión como el que se solicitó originalmente.

- Una restricción al alcance del encargo de revisión, tanto si la impone la dirección como si es el resultado de otras circunstancias.
- A59. Un cambio en las circunstancias que afecte a los requerimientos de la entidad, o un malentendido sobre la naturaleza del servicio solicitado originalmente pueden considerarse bases razonables para solicitar una modificación del encargo de revisión.
- A60. Por el contrario, puede no considerarse razonable una modificación cuando parezca estar relacionada con información incorrecta, incompleta o insatisfactoria por cualquier otra causa. Por ejemplo, cuando el profesional ejerciente no puede obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con una partida o aspecto material de los estados financieros, y la dirección solicita que el encargo se transforme en un encargo de servicios relacionados con el fin de evitar que el profesional ejerciente exprese una conclusión modificada.

Solicitud para modificar la naturaleza del encargo (Ref: Apartado 40)

- A61. Antes de aceptar convertir un encargo de revisión en otro tipo de encargo o servicio relacionado, el profesional ejerciente que haya sido contratado para realizar la revisión de conformidad con esta NIER puede tener que considerar, además de las cuestiones que se señalan en esta NIER, cualquier implicación legal o contractual del cambio.
- A62. Si el profesional ejerciente concluye que existe una justificación razonable para convertir el encargo de revisión en otro tipo de encargo o de servicio relacionado, el trabajo realizado en el encargo de revisión hasta el momento del cambio puede ser válido para el encargo modificado; sin embargo, el trabajo que se deba realizar y el informe que se deba emitir habrán de ser los adecuados para el encargo modificado. Para evitar confundir al lector, el informe sobre el otro encargo o servicio relacionado no debe mencionar lo siguiente:
- (a) el encargo original de revisión ni
 - (b) cualquier procedimiento que pueda haberse aplicado durante el encargo original de revisión, salvo en los casos en que el encargo de revisión se haya convertido en un encargo para realizar procedimientos acordados y, por tanto, la referencia a los procedimientos aplicados sea una parte normal del informe.

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 42)

- A63. En un encargo de revisión, las comunicaciones del profesional ejerciente con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad pueden consistir en:
- (a) indagaciones del profesional ejerciente en el transcurso de la aplicación de los procedimientos de la revisión y
 - (b) otras comunicaciones, en el contexto de una comunicación recíproca eficaz para la comprensión de las cuestiones que surgen y el desarrollo de una relación de trabajo constructiva para el encargo.
- A64. El momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo. Son factores relevantes, entre otros, la significatividad y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad adopten. Por ejemplo, puede resultar adecuado comunicar una dificultad significativa que surja durante la revisión tan pronto sea posible, si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad pueden ayudar al profesional ejerciente a superar dicha dificultad.
- A65. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al profesional ejerciente la comunicación de determinadas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir específicamente la comunicación, u otra actuación, que pudiera

perjudicar una investigación de un acto ilegal, o presuntamente ilegal llevada a cabo por una autoridad competente. En algunas circunstancias, los conflictos potenciales entre el deber de confidencialidad y el deber de comunicación del profesional ejerciente pueden ser complejos. En tales casos, el profesional ejerciente puede contemplar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.

Comunicación de cuestiones relativas a la revisión

A66. Las cuestiones que se deben comunicar a la dirección o, según corresponda, a los responsables del gobierno de la entidad, de conformidad con esta NIER pueden incluir:

- Las responsabilidades del profesional ejerciente en el encargo de revisión, como se describen en la carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito que resulte adecuada.
- Hallazgos significativos de la revisión, por ejemplo:
 - La conclusión del profesional ejerciente relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros.
 - Hallazgos significativos resultado de la aplicación de procedimientos, incluidas las situaciones en las que el profesional ejerciente considera necesaria la aplicación de procedimientos adicionales de conformidad con esta NIER. El profesional ejerciente puede considerar necesario confirmar que los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo parecer sobre hechos o circunstancias referidos a transacciones o acontecimientos específicos.
 - Las cuestiones que surgen pueden conducir a una modificación de la conclusión del profesional ejerciente.
 - En su caso, dificultades significativas que se han encontrado durante la revisión; por ejemplo, la falta de disponibilidad de la información que se esperaba obtener; la inesperada imposibilidad de obtener evidencia que el profesional ejerciente considera necesaria para la revisión; o restricciones impuestas por la dirección al profesional ejerciente. En algunas circunstancias, esas dificultades pueden constituir una limitación al alcance que, si no es resuelta por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad, puede llevar a que el profesional ejerciente exprese una opinión modificada o a que renuncie al encargo en algunos casos.

A67. En algunas entidades, los responsables de la dirección y del gobierno de la entidad no son las mismas personas. En estos casos, la dirección también puede ser responsable de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad las cuestiones que puedan ser relevantes para estos últimos. El que la dirección comunique a los responsables del gobierno de la entidad cuestiones que el profesional ejerciente debe comunicar no exime a éste de cumplir con su responsabilidad de comunicarlas también a los responsables del gobierno de la entidad. Sin embargo, la comunicación de estos asuntos por la dirección puede afectar a la forma o el momento de realización de la comunicación del profesional ejerciente a los responsables del gobierno de la entidad.

Comunicación con terceros

A68. En algunas jurisdicciones, el profesional ejerciente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a, por ejemplo:

- Notificar a un organismo regulador o de supervisión determinadas cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, el profesional ejerciente debe informar de las incorrecciones a la autoridad competente en el caso de que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras.

- Enviar copias de determinados informes preparados para los responsables del gobierno de la entidad a los pertinentes organismos reguladores o financiadores o, en algunos casos, hacerlos públicos.
- A69. Excepto en los casos en los que las disposiciones legales o reglamentarias obliguen a la entrega a un tercero de una copia de una comunicación escrita dirigida a los responsables del gobierno de la entidad, puede ser necesario que el profesional ejerciente obtenga el consentimiento previo de la dirección o de dichos responsables antes de su entrega.

Realización del encargo

Importancia relativa en el contexto de una revisión de estados financieros (Ref: Apartado 43)

- A70. El profesional ejerciente tiene en cuenta la importancia relativa en el contexto del marco de información financiera aplicable. Algunos marcos de información financiera se refieren al concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de estados financieros. Aunque los marcos de información financiera pueden referirse a la importancia relativa en distintos términos, por lo general indican que:
- las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros;
 - los juicios sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados por la magnitud o la naturaleza de una incorrección o por una combinación de ambas y
 - los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios de los estados financieros se basan en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su conjunto. No se tiene en cuenta el posible efecto que las incorrecciones puedan tener en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.
- A71. Si están presentes en el marco de información financiera aplicable, las indicaciones acerca del concepto de importancia relativa proporcionan al profesional ejerciente un marco de referencia para determinar la importancia relativa para la revisión. Si no están presentes, las consideraciones arriba mencionadas proporcionan al profesional ejerciente un marco de referencia.
- A72. La determinación por el profesional ejerciente de la importancia relativa viene dada por la aplicación de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. En este contexto, es razonable que el profesional ejerciente asuma que los usuarios:
- tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información de los estados financieros con una diligencia razonable;
 - comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y revisan teniendo en cuenta niveles de importancia relativa;
 - son conscientes de las incertidumbres inherentes a la determinación de cantidades basadas en la utilización de estimaciones y juicios y en la consideración de hechos futuros y
 - toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.

Además, salvo si el encargo de revisión se realiza para estados financieros cuya finalidad es satisfacer las necesidades concretas de usuarios específicos, no se tiene en cuenta el posible efecto que las incorrecciones puedan tener en usuarios específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.

- A73. El juicio del profesional ejerciente sobre lo que se considera material para los estados financieros en su conjunto es el mismo, independientemente del grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente como base para expresar la conclusión sobre los estados financieros.

Revisión de la importancia relativa (Ref: Apartado 44)

- A74. Puede resultar necesario revisar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto determinada por el profesional ejerciente debido a:
- un cambio de las circunstancias ocurrido durante la realización de la revisión (por ejemplo, la decisión de liquidar la mayor parte de la actividad de la entidad);
 - nueva información, o a un cambio en el conocimiento que el profesional ejerciente tuviera de la entidad y de sus operaciones como resultado de la aplicación de procedimientos para la revisión de conformidad con esta NIER (por ejemplo, si en el transcurso de la revisión parece probable que los resultados definitivos del período serán sustancialmente diferentes de aquellos que se previó para el cierre del periodo y que se utilizaron inicialmente en la determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto).

Conocimiento del profesional ejerciente (Ref: Apartados 45-46)

- A75. El profesional ejerciente aplica el juicio profesional para determinar la extensión del conocimiento necesario de la entidad y su entorno para realizar la revisión de los estados financieros de la entidad de conformidad con esta NIER. El principal aspecto a considerar por el profesional ejerciente es si el conocimiento obtenido es suficiente para alcanzar sus objetivos para el encargo. La amplitud y profundidad del conocimiento que obtiene el profesional ejerciente son menores que las que posee la dirección.
- A76. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno es un proceso dinámico y continuo de obtención, actualización y análisis de información durante todo el encargo de revisión. El conocimiento del profesional ejerciente se obtiene y aplica de manera repetitiva durante toda la realización del encargo, y se actualiza a medida que se producen cambios en las condiciones y en las circunstancias. Los procedimientos iniciales de aceptación y continuidad del encargo al inicio de un encargo de revisión se basan en el conocimiento preliminar que tiene el profesional ejerciente de la entidad y de las circunstancias del encargo. En una relación continuada con el cliente, el conocimiento del profesional ejerciente incluye el conocimiento obtenido en encargos anteriores realizados por él en relación con los estados financieros de la entidad y otra información financiera.
- A77. Ese conocimiento proporciona al profesional ejerciente un marco de referencia en el que planifica y realiza el encargo de revisión y aplica el juicio profesional en el transcurso del encargo. En concreto, el conocimiento debe ser suficiente para permitir al profesional ejerciente identificar las áreas de los estados financieros en las que es probable que existan incorrecciones materiales y orientarle en el diseño y aplicación de procedimientos para cubrir esas áreas.
- A78. En la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, y del marco de información financiera aplicable, el profesional ejerciente también puede tener en cuenta:
- Si una entidad es un componente de un grupo de entidades o una entidad asociada de otra entidad.
 - La complejidad del marco de información financiera.

- Los requerimientos de información financiera de la entidad y si vienen impuestos por disposiciones legales o reglamentarias aplicables o en el contexto de acuerdos de información financiera adoptados voluntariamente, establecidos por acuerdos de gobernanza o de rendición de cuentas, por ejemplo, en virtud de acuerdos contractuales con terceros.
- Disposiciones legales y reglamentarias relevantes que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros que se consideran materiales, tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones.
- El grado de desarrollo de la estructura de dirección y gobierno de la entidad relativo a la gestión y a la supervisión de los registros contables y sistemas de información financiera de la entidad que sustentan la preparación de sus estados financieros. Las entidades de pequeña dimensión a menudo cuentan con menos empleados, lo que puede influir en la forma en que la dirección ejerce su supervisión. Por ejemplo, puede no ser factible una segregación de funciones. Sin embargo, en una entidad de pequeña dimensión dirigida por el propietario, éste puede ejercer una supervisión más eficaz que en una entidad de gran dimensión. Esta supervisión puede compensar la capacidad generalmente más limitada de establecer una segregación de funciones.
- La “actitud de la Alta Dirección” y el entorno de control de la entidad a través de los que la entidad trata los riesgos relacionados con la información financiera y con el cumplimiento de las obligaciones que tiene la entidad de presentar información financiera.
- El grado de desarrollo y complejidad de los sistemas de contabilidad financiera y de preparación de informes y los correspondientes controles mediante los cuales se mantienen los registros contables de la entidad y la información relacionada con ellos.
- Procedimientos de registro contable, clasificación y agrupación de las transacciones, recopilación de la información para su inclusión en los estados financieros y en las notas explicativas.
- La tipología de hechos que requirieron ajustes contables en los estados financieros de la entidad en periodos anteriores.

Diseño y aplicación de procedimientos (Ref: Apartados 47, 55)

- A79. La naturaleza, momento de realización y extensión planificados de los procedimientos que el profesional ejerciente considera que son necesarios para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre los estados financieros en su conjunto se ven afectados por:
- (a) los requerimientos de esta NIER y
 - (b) los requerimientos establecidos por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, así como los requerimientos adicionales de información contenidos en ellas.
- A80. Cuando se contrata al profesional ejerciente para revisar los estados financieros de un grupo de entidades, la naturaleza, momento de realización y extensión planificados de los procedimientos tienen como finalidad permitir que el profesional ejerciente alcance los objetivos de un encargo de revisión que se mencionan en esta NIER, pero en el contexto de los estados financieros del grupo.
- A81. Los requerimientos de esta NIER en relación con el diseño y realización de indagaciones y procedimientos analíticos, así como de procedimientos para tratar circunstancias específicas, tienen como finalidad permitir que el profesional ejerciente alcance los objetivos descritos en esta NIER. Las circunstancias de los encargos de revisión pueden variar mucho y, en consecuencia, pueden darse circunstancias en las que el profesional ejerciente considere que resulta eficaz o eficiente diseñar y aplicar otros procedimientos. Por ejemplo, si en el transcurso de la obtención de conocimiento sobre la entidad el profesional ejerciente se entera de la existencia de un contrato significativo, puede elegir leer el contrato.

- A82. El hecho de que el profesional ejerciente pueda considerar necesario aplicar otros procedimientos no modifica su objetivo de obtener una seguridad limitada en relación con los estados financieros en su conjunto.

Transacciones significativas o inusuales

- A83. El profesional ejerciente puede considerar revisar los registros contables con vistas a identificar transacciones significativas o inusuales que puedan requerir atención específica durante la revisión.

Indagación (Ref: Apartados 46-48)

- A84. En una revisión, indagar incluye buscar información a través de la dirección y de otras personas dentro de la entidad, según lo considere adecuado el profesional ejerciente teniendo en cuenta las circunstancias del encargo. El profesional ejerciente también puede hacer extensivas las indagaciones a la obtención de datos no financieros si lo considera apropiado. La valoración de las respuestas proporcionadas por la dirección es parte integrante del proceso de indagación.

- A85. Dependiendo de las circunstancias del encargo, las indagaciones también pueden dirigirse a:

- Medidas adoptadas en reuniones de los propietarios, de los responsables del gobierno de la entidad y sus comités, y, en su caso, decisiones tomadas en otras reuniones, que afectan a la información y a las revelaciones contenidas en los estados financieros.
- Comunicaciones que ha recibido la entidad, o que espera recibir u obtener, de organismos reguladores.
- Cuestiones que surgen al aplicar otros procedimientos. Cuando realiza indagaciones adicionales en relación con incongruencias que haya identificado, el profesional ejerciente examina la razonabilidad y la congruencia de las respuestas de la dirección teniendo en cuenta los resultados obtenidos de otros procedimientos, y la experiencia y el conocimiento que tiene el profesional ejerciente de la entidad y del sector en el que opera.

- A86. La principal fuente de evidencia acerca de las intenciones de la dirección es a menudo evidencia obtenida mediante indagación. Sin embargo, la información disponible para sustentar las intenciones de la dirección puede ser escasa. En este caso, el conocimiento de los antecedentes de la dirección a la hora de hacer efectivas las intenciones que ha declarado, las razones esgrimidas por la dirección para elegir una determinada vía de actuación y la capacidad de la dirección para seguir una vía de actuación específica, pueden proporcionar información relevante para corroborar la evidencia obtenida mediante indagaciones. La aplicación del escepticismo profesional al valorar las respuestas proporcionadas por la dirección es importante para permitir al profesional ejerciente valorar si existen alguna o algunas cuestiones que le podrían inducir a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales.

- A87. La realización de procedimientos de indagación también facilita al profesional ejerciente la obtención o actualización de conocimientos sobre la entidad y su entorno, con el fin de identificar áreas en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales en los estados financieros.

Indagación acerca de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 48(f))

- A88. Con frecuencia, es posible que la dirección de entidades de pequeña dimensión no haya preparado una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, sino que, en su lugar, confíe en su conocimiento del negocio y en las perspectivas de futuro previstas. En estos casos, puede ser adecuado discutir con la dirección las perspectivas y la financiación a medio y largo plazo de la entidad, incluida la consideración de si la opinión de la dirección no es incongruente con el conocimiento que el profesional ejerciente tiene de la entidad.

Procedimientos analíticos (Ref: Apartados 46-47, 49)

A89. En una revisión de estados financieros, la aplicación de procedimientos analíticos facilita al profesional ejerciente:

- La obtención o actualización de conocimientos sobre la entidad y su entorno, así como poder identificar áreas en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales en los estados financieros.
- La identificación en los estados financieros de incongruencias o desviaciones con respecto a tendencias, valores o medias, como el grado de congruencia de los estados financieros con datos clave, así como con indicadores de resultados clave.
- La obtención de evidencia corroborativa en relación con otros procedimientos de indagación o analíticos realizados con anterioridad.
- Su utilización como procedimientos adicionales cuando llegan a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le inducen a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales. Un ejemplo de procedimiento adicional de ese tipo es un análisis comparativo de las cifras mensuales de ingresos y costes entre centros de beneficio, sucursales u otros componentes de la entidad, para proporcionar evidencia sobre información financiera contenida en partidas o información revelada en los estados financieros.

A90. Se pueden emplear varios métodos para aplicar procedimientos analíticos. Dichos métodos van desde la realización de comparaciones simples hasta la ejecución de análisis complejos mediante la utilización de técnicas estadísticas. El profesional ejerciente puede, por ejemplo, aplicar procedimientos analíticos para valorar la información financiera que sustenta los estados financieros mediante el análisis de relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros, y la valoración de los resultados en busca de congruencia con los valores esperados con el fin de identificar relaciones y elementos concretos que parecen inusuales, o que se desvían de las tendencias o valores esperados. El profesional ejerciente compararía las cantidades contabilizadas o los ratios calculados a partir de las cantidades contabilizadas, con las expectativas desarrolladas por él a partir de información obtenida de fuentes relevantes. Entre las fuentes de información que utiliza con frecuencia el profesional ejerciente para desarrollar expectativas, según las circunstancias del encargo, figuran:

- Información financiera de uno o varios periodos anteriores comparables, teniendo en cuenta los cambios conocidos.
- Información acerca de resultados operativos y financieros esperados, como presupuestos y previsiones, incluidas las extrapolaciones a partir de datos intermedios o anuales.
- Relaciones entre elementos de información financiera dentro del periodo.
- Información del sector en el que opera la entidad, como información sobre el margen bruto o una comparación del ratio entre las ventas y las cuentas a cobrar de la entidad con medias del sector o con otras entidades de dimensión comparable pertenecientes al mismo sector.
- Relaciones entre información financiera e información no financiera relevante, como costes salariales y número de empleados.

A91. La consideración del profesional ejerciente de si los datos que se van a utilizar en los procedimientos analíticos son adecuados para el o los fines previstos de dichos procedimientos se basa en su conocimiento de la entidad y su entorno y se ve afectada por la naturaleza y la fuente de los datos y por las circunstancias en las que se obtienen. Las siguientes consideraciones pueden ser pertinentes:

- Fuente de la información disponible. Por ejemplo, la evidencia puede ser más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad.

- Comparabilidad de la información disponible. Por ejemplo, se puede tener que complementar o ajustar información sectorial general para que sea comparable con los datos de una entidad que produce y vende productos especializados.
- La naturaleza y pertinencia de la información disponible; por ejemplo, si los presupuestos de la entidad se establecen como resultados esperados o como objetivos a alcanzar y
- el conocimiento y especialización que intervienen en la preparación de la información, y los correspondientes controles diseñados para asegurar su integridad, exactitud y validez. Esos controles pueden incluir, por ejemplo, controles sobre la preparación, revisión y actualización de la información presupuestaria.

Procedimientos para tratar circunstancias específicas

Fraude e incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 52(d))

A92. De conformidad con esta NIER, si el profesional ejerciente ha identificado un fraude o actos ilegales o tiene indicios de ello, se requiere que determine si existe una responsabilidad de informar sobre el hecho o la sospecha a un tercero externo a la entidad. Aunque el deber profesional de mantener la confidencialidad de la información del cliente le puede impedir informar, las responsabilidades legales del profesional ejerciente pueden invalidar el deber de confidencialidad en algunas circunstancias.

Hechos o condiciones que pueden poner en duda la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento en los estados financieros (Ref: Apartado 54)

A93. Los factores enumerados a continuación son ejemplos de hechos o de condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la hipótesis de empresa en funcionamiento. Esta relación no es exhaustiva, y la existencia de uno o más de los elementos de esta relación no siempre significa que exista una incertidumbre sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Financieros

- Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo.
- Préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación; o dependencia excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.
- Indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores.
- Flujos de efectivo de explotación negativos en estados financieros históricos o prospectivos.
- Ratios financieros clave desfavorables.
- Pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo.
- Atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos.
- Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.
- Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo.
- Cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado.

- Incapacidad de obtener financiación para el desarrollo imprescindible de nuevos productos u otras inversiones esenciales.

Operativos

- Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades.
- Salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución.
- Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales.
- Dificultades laborales.
- Escasez de suministros importantes.
- Aparición de un competidor de gran éxito.

Otros

- Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales.
- Procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer.
- Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad.
- Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.

La significatividad de dichos hechos o condiciones, a menudo, puede verse mitigada por otros factores. Por ejemplo, el efecto de la incapacidad de una entidad para reembolsar su deuda puede verse contrarrestado por los planes de la dirección para mantener flujos de efectivo adecuados por medios alternativos, como, por ejemplo, mediante la enajenación de activos, la renegociación de la devolución de los préstamos o la obtención de capital adicional. De forma similar, la pérdida de un proveedor principal puede ser mitigada por la disponibilidad de una fuente alternativa de suministro adecuada.

Conciliación de los estados financieros con los registros contables (Ref: Apartados 56)

- A94. El profesional ejerciente normalmente obtiene evidencia de que los estados financieros concuerdan o han sido conciliados con los registros contables que los sustentan haciendo el seguimiento de las cantidades y saldos de los estados financieros hasta los registros contables pertinentes como el libro mayor, o a un registro o cuadro resumen que refleja la concordancia o conciliación de las cantidades que figuran en los estados financieros con los registros contables que los sustentan (por ejemplo, el balance de comprobación).

Aplicación de procedimientos adicionales (Ref: Apartado 57)

- A95. Esta NIER requiere la aplicación de procedimientos adicionales cuando llega a conocimiento del profesional ejerciente una cuestión que le lleva a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales.
- A96. La respuesta del profesional ejerciente de aplicar procedimientos adicionales en relación con una cuestión que le lleva a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales variará dependiendo de las circunstancias, y se trata de una cuestión de juicio profesional.

A97. El juicio del profesional ejerciente acerca de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos adicionales que resultan necesarios bien para concluir que no es probable la existencia de una incorrección material, o bien para determinar que existe una incorrección material, se guía por:

- información obtenida de la valoración por el profesional ejerciente de los resultados de los procedimientos que ya se han aplicado;
- su conocimiento actualizado de la entidad y su entorno, obtenido en el transcurso del encargo y
- la opinión del profesional ejerciente sobre lo convincente que debe ser la información necesaria para tratar la cuestión que le lleva a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales.

A98. Los procedimientos adicionales se centran en la obtención de evidencia suficiente y adecuada para permitir al profesional ejerciente alcanzar una conclusión sobre cuestiones que, en su opinión, pueden dar lugar a que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. Entre los ejemplos de estos procedimientos están:

- indagaciones o procedimientos analíticos adicionales, por ejemplo, realizados con más detalle o focalizados en las cuestiones de las que se trata (por ejemplo, cantidades o información revelada sobre las cuentas o transacciones afectadas como se reflejan en los estados financieros) u
- otros tipos de procedimientos, por ejemplo, pruebas sustantivas de detalles o confirmaciones externas.

A99. El siguiente ejemplo ilustra la evaluación por el profesional ejerciente de la necesidad de aplicar procedimientos adicionales, y su respuesta cuando piensa que resultan necesarios procedimientos adicionales.

- En el transcurso de la realización de indagaciones y procedimientos analíticos para la revisión, en su análisis de las cuentas a cobrar el profesional ejerciente detecta una cantidad material de cuentas a cobrar vencidas, para las que no existe corrección por deterioro de su valor.
- Esto le lleva a pensar que el saldo de cuentas a cobrar en los estados financieros puede contener incorrecciones materiales. El profesional ejerciente indaga ante la dirección sobre si existen cuentas a cobrar incobrables cuya valoración debería corregirse.
- Dependiendo de la respuesta de la dirección, la evaluación de la misma por el profesional ejerciente puede:
 - (a) Permitirle concluir que no es probable que el saldo de cuentas a cobrar en los estados financieros contenga incorrecciones materiales. En ese caso no se requieren más procedimientos.
 - (b) Permitirle determinar que debido a dicha cuestión, los estados financieros contienen incorrecciones materiales. No se requieren más procedimientos, y el profesional ejerciente concluiría que los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales.
 - (c) Llevar al profesional ejerciente a seguir pensando que es probable que el saldo de cuentas a cobrar contenga incorrecciones materiales, sin proporcionarle evidencia suficiente y adecuada para determinar si este es el caso.

En ese caso, se requiere que el profesional ejerciente aplique procedimientos adicionales, por ejemplo, que solicite a la dirección un análisis de los cobros recibidos de dichas cuentas después de la fecha de cierre del balance con el fin de identificar cuentas incobrables. La evaluación de los resultados de los procedimientos adicionales puede permitir al profesional

ejerciente alcanzar las situaciones descritas en (a) o (b) más arriba. En caso contrario, se requiere al profesional ejerciente:

- (i) que continúe aplicando procedimientos adicionales hasta alcanzar las situaciones descritas en (a) o (b) o
- (ii) si el profesional ejerciente no puede concluir, o determinar que debido a la cuestión, los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales, existe una limitación al alcance y el profesional ejerciente no puede formarse una conclusión no modificada (favorable) sobre los estados financieros.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartados 61-63)

A100. Las manifestaciones escritas son una fuente importante de evidencia en un encargo de revisión. El hecho de que la dirección modifique o no facilite las manifestaciones escritas solicitadas puede alertar al profesional ejerciente sobre la posibilidad de que existan una o más cuestiones significativas. Asimismo, la solicitud de manifestaciones escritas, en lugar de verbales, en muchos casos puede llevar a la dirección a considerar dichas cuestiones de una forma más rigurosa, lo que mejora la calidad de las manifestaciones.

A101. Además de las manifestaciones escritas requeridas por esta NIER, el profesional ejerciente puede considerar necesario solicitar otras manifestaciones escritas sobre los estados financieros. Estas pueden resultar necesarias, por ejemplo, para completar la evidencia del profesional ejerciente con relación a ciertos elementos o información revelada reflejados en los estados financieros cuando considere que dichas manifestaciones pueden ser importantes para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros, tanto modificada como no modificada (favorable).

A102. En algunos casos, la dirección puede incluir en las manifestaciones escritas un lenguaje limitativo, en el sentido de que las manifestaciones se realizan según su leal saber y entender. Es razonable que el profesional ejerciente acepte dicha redacción cuando tenga el convencimiento de que las manifestaciones se realizan por quienes tienen las responsabilidades y los conocimientos adecuados sobre las cuestiones incluidas en las manifestaciones.

Valoración de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados (Ref: Apartados 66-68)

A103. En algunas circunstancias, es posible que el profesional ejerciente no haya obtenido la evidencia que esperaba obtener mediante el diseño principalmente de indagaciones y procedimientos analíticos y de procedimientos que tratan circunstancias específicas. En estas circunstancias, el profesional ejerciente considera que la evidencia obtenida no es suficiente y adecuada para permitirle alcanzar una conclusión sobre los estados financieros. El profesional ejerciente puede:

- ampliar el trabajo realizado o
- aplicar otros procedimientos que considere necesarios en función de las circunstancias.

Cuando ninguna de estas situaciones es factible teniendo en cuenta las circunstancias, el profesional ejerciente no podrá obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión y, de conformidad con esta NIER, se requiere que determine su efecto en su informe, o en su capacidad para terminar el encargo, por ejemplo, si un miembro de la dirección no está disponible durante la revisión para contestar a las indagaciones del profesional ejerciente sobre cuestiones significativas. Esta situación puede surgir aun cuando no hayan llegado a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le lleven a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales, como se dispone en el apartado 57.

Limitación al alcance

- A104. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la revisión si el profesional ejerciente puede obtener evidencia suficiente y adecuada mediante la aplicación de otros procedimientos.
- A105. Las limitaciones al alcance de la revisión impuestas por la dirección pueden tener otras implicaciones para la revisión, como por ejemplo, en relación con la consideración por el profesional ejerciente de áreas en las que es probable que los estados financieros contengan incorrecciones materiales o con la continuidad del encargo.

Formación de la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros

Descripción del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 69(a))

- A106. La descripción del marco de información financiera aplicable es importante porque informa a los usuarios de los estados financieros del marco en el que éstos se basan. Si se trata de estados financieros con fines específicos, pueden haber sido preparados de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos al que únicamente tengan acceso la parte contratante y el profesional ejerciente. La descripción del marco de información financiera con fines específicos que se ha utilizado es importante porque los estados financieros con fines específicos pueden no ser adecuados para ninguna finalidad excepto para la finalidad prevista establecida para dichos estados financieros.
- A107. Una descripción del marco de información financiera aplicable que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, “los estados financieros cumplen sustancialmente con las Normas Internacionales de Información Financiera”) no es una descripción adecuada de dicho marco, ya que puede inducir a error a los usuarios de los estados financieros.

Revelación del efecto de las transacciones y de los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros (Ref: Apartados 69(b)(vi), 71)

- A108. Esta NIER requiere que el profesional ejerciente valore si los estados financieros revelan la información adecuada para permitir que los usuarios a quienes se destinan comprendan el efecto de las transacciones y de los hechos que resulten materiales sobre la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo.
- A109. En el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, es posible que la dirección tenga que revelar en los estados financieros información adicional a la específicamente requerida por el marco de información financiera aplicable o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, no cumplir alguno de los requerimientos del marco para que los estados financieros logren la presentación fiel.

Consideraciones cuando se utiliza un marco de cumplimiento

- A110. Será extremadamente poco frecuente que el profesional ejerciente considere que unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, de conformidad con esta NIER, el profesional ejerciente ha determinado que dicho marco es aceptable.

Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad (Ref: Apartado 70(b))

- A111. Al considerar los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, puede ocurrir que el profesional ejerciente advierta un posible sesgo en los juicios de la dirección. El profesional ejerciente puede concluir que el efecto acumulativo de una falta de neutralidad, junto con el efecto de incorrecciones manifiestas no corregidas, supone que los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales. Entre los indicadores de una falta de neutralidad que puede afectar a la valoración, por parte del profesional ejerciente, de si es posible que los estados financieros en su conjunto contengan incorrecciones materiales, se incluyen los siguientes:

- La corrección selectiva de las incorrecciones manifiestas señaladas a la dirección durante la realización de la revisión (por ejemplo, la de aquellas que tienen como efecto incrementar el beneficio pero no la de las que lo reducen).
- Posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables.

A112. Los indicadores de la existencia de un posible sesgo de la dirección no significan necesariamente que existan incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. No obstante, pueden afectar a la consideración del profesional ejerciente de si los estados financieros en su conjunto pueden contener incorrecciones materiales.

Estructura de la conclusión (Ref: Apartado 74)

Descripción de la información que contienen los estados financieros

A113. En el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la conclusión del profesional ejerciente pone de manifiesto que no ha llegado a su conocimiento ninguna cuestión que le lleve a pensar que los estados financieros no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, ... (o no expresan la imagen fiel de...) de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. En el caso de muchos marcos con fines generales, por ejemplo, se requiere que los estados financieros presenten fielmente (o expresen la imagen fiel de) la situación financiera de la entidad al cierre de un periodo, y los resultados y flujos de efectivo correspondientes al periodo.

“Presentan fielmente, en todos los aspectos materiales” o “Expresan la imagen fiel”

A114. Las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la revisión de estados financieros en una jurisdicción concreta, o la práctica generalmente aceptada en dicha jurisdicción, son las que determinan que se utilice la expresión “presentan fielmente, en todos los aspectos materiales” o la expresión “expresan la imagen fiel”, en esa jurisdicción. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran la utilización de una redacción diferente, esto no afecta al requerimiento, contenido en esta NIER, de que el profesional ejerciente valore si los estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel se presentan fielmente.

Imposibilidad de alcanzar una conclusión debido a una limitación al alcance de la revisión impuesta por la dirección después de la aceptación del encargo (Ref: Apartados 15, 82)

A115. La viabilidad de renunciar al encargo puede depender de su grado de terminación en el momento en el que la dirección impone la limitación al alcance. Si el profesional ejerciente ha terminado sustancialmente la revisión, puede decidir realizarla hasta donde le sea posible, denegar la conclusión (abstenerse de concluir) y explicar la limitación al alcance en el apartado del informe en el que se describe el fundamento de la denegación (abstención) de conclusión.

A116. En algunas circunstancias, es posible que no sea factible renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias imponen al profesional ejerciente que lo continúe. Por ejemplo, este puede ser el caso de un profesional ejerciente nombrado para revisar los estados financieros de una entidad del sector público. También puede ser el caso en jurisdicciones en las que se nombra al profesional ejerciente para revisar los estados financieros que cubren un determinado periodo, o se le nombra por un periodo determinado y se le prohíbe renunciar antes de haber terminado la revisión de dichos estados financieros, o antes de que transcurra el periodo, respectivamente. El profesional ejerciente también puede considerar necesario incluir en su informe un “Párrafo sobre otras cuestiones” para explicar por qué no le es posible renunciar al encargo.

Comunicación con el regulador o con los propietarios de la entidad

- A117. Cuando el profesional ejerciente concluye que es necesario que renuncie al encargo debido a una limitación al alcance, puede existir un requerimiento profesional, legal o reglamentario que le obligue a comunicar las cuestiones relativas a la renuncia al encargo al regulador o a los propietarios de la entidad.

Informe del profesional ejerciente (Ref: Apartados 86-92)

- A118. El informe por escrito abarca tanto los informes emitidos en soporte papel como por medios electrónicos.

Elementos del informe del profesional ejerciente (Ref: Apartado 86)

- A119. Un título que indique que el informe es el informe de un profesional ejerciente independiente, por ejemplo, “Informe de Revisión del Profesional Ejerciente Independiente”, manifiesta que el profesional ejerciente ha cumplido todos los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y, en consecuencia, distingue un informe de un profesional ejerciente independiente de los informes emitidos por otros.
- A120. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden especificar a quién debe dirigirse el informe del profesional ejerciente en la jurisdicción correspondiente. El informe del profesional ejerciente normalmente se dirige a las personas para las que se prepara el informe, a menudo a los accionistas o a los responsables del gobierno de la entidad cuyos estados financieros se revisan.
- A121. Cuando el profesional ejerciente tenga conocimiento de que los estados financieros que han sido revisados van a incluirse en un documento que contiene otra información, como un informe financiero, podrá considerar la posibilidad, si la estructura de presentación lo permite, de identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros que han sido revisados. Esto ayuda a los usuarios a identificar los estados financieros a los que se refiere el informe del profesional ejerciente.

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros (Ref: Apartado 86(d))

- A122. El requerimiento de esta NIER de que el profesional ejerciente deba obtener la aceptación de la dirección de que reconoce y comprende sus responsabilidades, tanto en relación con la preparación de los estados financieros como en relación con el encargo de revisión, es fundamental para la realización del encargo y para informar sobre este. La descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe del profesional ejerciente proporciona el contexto para los lectores del informe con respecto a las responsabilidades de la dirección, en relación con el encargo de revisión que se ha realizado.
- A123. No es necesario que el informe del profesional ejerciente se refiera específicamente a “la dirección”, sino que puede utilizar el término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate. En algunas jurisdicciones, la referencia adecuada es a los responsables del gobierno de la entidad.
- A124. Puede haber situaciones en las que resulte adecuado que el profesional ejerciente complemente la descripción de la responsabilidad de la dirección descrita en esta NIER para reflejar las responsabilidades adicionales que sean aplicables a la preparación de los estados financieros, en el contexto de la jurisdicción de que se trate o a la naturaleza de la entidad.
- A125. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias que prescriben las responsabilidades de la dirección pueden referirse específicamente a la responsabilidad en relación con lo adecuado de los libros y registros contables o del sistema contable. Puesto que los libros, registros y sistemas son parte integrante del control interno, esta NIER no utiliza estas descripciones ni se refiere específicamente a estos.

Responsabilidad del profesional ejerciente (Ref: Apartado 86(f))

- A126. El informe del profesional ejerciente pone de manifiesto que su responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros basada en la revisión que ha realizado, con el fin de diferenciarla de la responsabilidad de la dirección de preparar los estados financieros.

Referencia a las normas (Ref: Apartado 86(f))

A127. La referencia a las normas utilizadas por el profesional ejerciente para la revisión informa a los usuarios del informe de que la revisión ha sido realizada de conformidad con unas normas establecidas.

Comunicación de la naturaleza de una revisión de estados financieros (Ref: Apartado 86(g))

A128. La descripción de la naturaleza de un encargo de revisión en el informe del profesional ejerciente explica el alcance y las limitaciones del encargo realizado en beneficio de los lectores del informe. La explicación aclara, para evitar cualquier duda, que el encargo no es una auditoría y que, en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una opinión de auditoría sobre los estados financieros.

Descripción del marco de información financiera aplicable y del modo en el que puede afectar a la conclusión del profesional ejerciente (Ref: Apartado 86(i)(ii))

A129. La identificación del marco de información financiera aplicable en la conclusión del profesional ejerciente tiene como finalidad advertir a los usuarios del informe acerca del contexto en el cual se expresa dicha conclusión. No tiene como finalidad limitar la evaluación requerida en el apartado 30(a). El marco de información financiera aplicable se identifica en términos como:

“... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera” o

“... de conformidad con los principios contables generalmente aceptados en la jurisdicción X...”

A130. Cuando el marco de información financiera comprende normas de información financiera, así como requerimientos legales o reglamentarios, el marco se identifica con términos tales como “... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera y los requerimientos de la Ley de sociedades de la jurisdicción X”.

Párrafo de fundamento de la modificación cuando se trata de una conclusión modificada (Ref: Apartado 85(h)(ii))

A131. Una conclusión desfavorable (adversa) o la denegación (abstención) de una conclusión en relación con una cuestión específica descrita en el párrafo de fundamento de la modificación no justifica que se omita la descripción de otras cuestiones identificadas que hubiesen requerido una modificación de la conclusión del profesional ejerciente. En esos casos, revelar esas otras cuestiones de las que tiene conocimiento el profesional ejerciente puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros.

Firma del profesional ejerciente (Ref: Apartado 86(l))

A132. El profesional ejerciente puede firmar en nombre de la firma, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del profesional ejerciente, en algunas jurisdicciones, se puede requerir que el profesional ejerciente haga una declaración en su informe sobre su título profesional o de que dispone de la habilitación de la autoridad pertinente en esa jurisdicción.

Advertencia a los lectores de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos (Ref: Apartado 88)

A133. Los estados financieros con fines específicos pueden ser utilizados con propósitos distintos de aquéllos a los que estaban destinados. Por ejemplo, el regulador puede requerir que determinadas entidades hagan públicos los estados financieros con fines específicos. Con el fin de evitar malentendidos, es importante que el profesional ejerciente advierta a los usuarios del informe de revisión que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos y que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines.

Restricción a la distribución o a la utilización

A134. Además de alertar al lector del informe del profesional ejerciente como se requiere en esta NIER cuando los estados financieros han sido preparados utilizando un marco con fines específicos, el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que su informe se destina únicamente a los usuarios específicos. Dependiendo de las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción concreta, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe del profesional ejerciente. En estas circunstancias, el párrafo que contiene la advertencia sobre la utilización de un marco con fines específicos se puede ampliar para incluir estas otras cuestiones, modificando, en consecuencia, el título.

Otras responsabilidades de información (Ref: Apartado 91)

A135. En algunas jurisdicciones, el profesional ejerciente puede tener responsabilidades adicionales de información sobre otras cuestiones, que sean complementarias a la responsabilidad impuesta por esta NIER. Por ejemplo, se puede requerir al profesional ejerciente que informe sobre ciertas cuestiones si llegan a su conocimiento en el transcurso de la revisión de los estados financieros. Por otro lado, se puede requerir al profesional ejerciente que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una conclusión sobre cuestiones específicas, tales como si los libros y registros contables son adecuados. Las normas sobre encargos para revisar estados financieros de la jurisdicción correspondiente, a menudo, proporcionan orientaciones sobre las responsabilidades del profesional ejerciente en relación con los requerimientos adicionales específicos de información de dicha jurisdicción.

A136. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir o permitir al profesional ejerciente que informe sobre dichas otras responsabilidades en su informe sobre los estados financieros. En otros casos, se puede requerir o permitir al profesional ejerciente que informe sobre ellas en un informe separado.

A137. Las citadas responsabilidades adicionales de información se tratan en una sección separada del informe del profesional ejerciente con el fin de distinguirlas claramente de la responsabilidad del profesional ejerciente impuesta por esta NIER de informar sobre los estados financieros. En su caso, dicha sección puede contener uno o varios subtítulos que describan el contenido de los apartados relativos a las responsabilidades adicionales de información. En algunas jurisdicciones, las responsabilidades adicionales de información se pueden tratar en un informe distinto del informe que el profesional ejerciente proporciona sobre la revisión de los estados financieros.

Fecha del informe del profesional ejerciente (Ref: Apartados 86(k), 92)

A138. La fecha del informe del profesional ejerciente indica al usuario de dicho informe que el profesional ejerciente ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones de los que ha tenido conocimiento y que han ocurrido hasta dicha fecha.

A139. La conclusión del profesional ejerciente se refiere a los estados financieros y los estados financieros son responsabilidad de la dirección. El profesional ejerciente no está en condiciones de concluir que se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada hasta no estar satisfecho de que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y de que la dirección ha aceptado ser responsable de ellos.

A140. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, los administradores) que tienen la responsabilidad de concluir que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados, y especifican el proceso de aprobación necesario. En estos casos, la evidencia de dicha aprobación se obtiene antes de fechar el informe sobre los estados financieros. Sin embargo, en otras jurisdicciones las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación. En dichos casos, se consideran los procedimientos que sigue la entidad para la preparación y finalización de sus estados financieros, teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y gobierno, con el fin de identificar a las personas u órganos con autoridad para concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden

identificar el punto del proceso de preparación de los estados financieros en el cual se supone que la revisión debe estar terminada.

- A141. En algunas jurisdicciones se necesita la aprobación final de los estados financieros por los accionistas antes de que los estados financieros se hagan públicos. En dichas jurisdicciones, no es necesaria la aprobación final por los accionistas para que el profesional ejerciente concluya sobre los estados financieros. La fecha de aprobación de los estados financieros a efectos de esta NIER es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

Informe del profesional ejerciente prescrito por disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartados 34-35, 86)

- A142. Cuando la revisión se ha realizado de conformidad con esta NIER, la congruencia del informe del profesional ejerciente promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas revisiones que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. El informe del profesional ejerciente se puede referir a esta NIER cuando las diferencias entre los requerimientos de las disposiciones legales o reglamentarias y los de esta NIER se refieren solo al formato o a la redacción del informe y cuando, como mínimo, el informe cumple los requerimientos del apartado 86 de esta NIER. En consecuencia, en dichas circunstancias se considera que el profesional ejerciente ha cumplido los requerimientos de esta NIER, aun cuando el formato y la redacción utilizados en su informe sean los que establecen los requerimientos legales o reglamentarios. Cuando los requerimientos específicos de una jurisdicción concreta no planteen conflictos con esta NIER, la adopción del formato y la redacción utilizados en esta NIER ayuda a los usuarios del informe del profesional ejerciente a reconocer más fácilmente el informe como el informe de una revisión de estados financieros realizada de conformidad con esta NIER. Las circunstancias en las que las disposiciones legales o reglamentarias prescriben un formato o redacción del informe del profesional ejerciente en términos que difieren significativamente de los requerimientos de esta NIER se tratan en los requerimientos de la misma relativos a la aceptación de encargos de revisión y a la continuidad de relaciones con clientes.

Informe del profesional ejerciente para revisiones realizadas de conformidad tanto con las normas aplicables de una jurisdicción concreta como con esta NIER (Ref: Apartado 86(f))

- A143. Cuando, además de cumplir los requerimientos de esta NIER, el profesional ejerciente también cumple las correspondientes normas nacionales, en el informe se puede mencionar que la revisión se ha realizado de conformidad tanto con esta NIER como con las correspondientes normas nacionales para encargos para revisar estados financieros. No obstante, no es adecuado hacer referencia simultáneamente a esta NIER y a las correspondientes normas nacionales si existe un conflicto entre los requerimientos de esta NIER y los de las normas nacionales que pueda llevar al profesional ejerciente a alcanzar una conclusión diferente o a no incluir el párrafo de énfasis que, en esas circunstancias específicas, requeriría esta NIER. En dicho caso, el informe del profesional ejerciente se referirá sólo a las normas aplicables (bien a esta NIER o bien a las correspondientes normas nacionales) de conformidad con las que se ha preparado el informe del profesional ejerciente.

Ejemplos de informes de revisión (Ref: Apartado 86)

- A144. El Anexo 2 de esta NIER incluye ejemplos de informes del profesional ejerciente para una revisión de estados financieros que contienen los elementos del informe de esta NIER.

Documentación

Oportunidad de la documentación del encargo (Ref: Apartados 93)

- A145. La NICC 1 requiere que la firma establezca un plazo que refleje la necesidad de terminar oportunamente la compilación del archivo final del encargo.

Anexo 1

(Ref: Apartado A56)

Ejemplo de carta de encargo para un encargo de revisión de estados financieros históricos

El siguiente es un ejemplo de carta de encargo para una revisión de estados financieros con fines generales (preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera), que ilustra los correspondientes requerimientos y la orientación contenidos en esta NIER. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que únicamente pretende ser una orientación que se puede utilizar junto con las consideraciones recogidas en esta NIER. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares. Está diseñada con referencia a una revisión de estados financieros de un único periodo y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a encargos recurrentes. Puede resultar adecuado solicitar asesoramiento jurídico sobre la idoneidad de cualquier carta propuesta.

Dirigida al representante adecuado de la dirección o a los responsables del gobierno de la sociedad ABC:¹¹

[Objetivo y alcance de la revisión]

Ustedes¹² nos han solicitado que revisemos los estados financieros con fines generales de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos y comprendemos el encargo de revisión.

Realizaremos nuestra revisión con el objetivo de expresar una conclusión sobre los estados financieros. Nuestra conclusión, en caso de ser una conclusión no modificada, tendrá la siguiente redacción: “Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad a [fecha], así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)”.

[Responsabilidades del profesional ejerciente]

Realizaremos nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada), *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. La NIER 2400 también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. Aplicaremos procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y evaluaremos la evidencia obtenida. Aplicaremos, asimismo, procedimientos adicionales en el caso de que lleguen a nuestro conocimiento cuestiones que nos lleven a pensar que los estados financieros en su conjunto pueden contener incorrecciones materiales. Estos procedimientos se aplican con el fin de permitirnos expresar nuestra conclusión sobre los estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada). Los procedimientos seleccionados dependerán de lo que

¹¹ Los destinatarios y referencias en la carta serán los adecuados teniendo en cuenta las circunstancias del encargo, incluida la correspondiente jurisdicción. Es importante referirse a las personas adecuadas—véase apartado 36 de esta NIER.

¹² En este ejemplo de carta, las menciones “Ustedes”, “nosotros”, “dirección”, “responsables del gobierno de la entidad” y “profesional ejerciente” se utilizarán o modificarán según resulte adecuado a las circunstancias.

consideremos necesario aplicando nuestro juicio profesional, sobre la base de nuestro conocimiento de la sociedad ABC y de su entorno, y de nuestro conocimiento de las NIIF y de su aplicación en el contexto del sector.

Una revisión no es una auditoría de los estados financieros, en consecuencia:

- (a) Existe un riesgo proporcionalmente mayor que el que habría en una auditoría, de que cualquier incorrección material que exista en los estados financieros revisados pueda no ser detectada por la revisión, aunque la revisión se realice adecuadamente de conformidad con la NIER 2400 (Revisada).
- (b) Al expresar nuestra conclusión sobre la revisión de los estados financieros, nuestro informe rechazará expresamente cualquier referencia a una opinión de auditoría sobre los estados financieros.

[Responsabilidades de la dirección e identificación del marco de información financiera aplicable (a los efectos de este ejemplo, se supone que el profesional ejerciente no ha determinado que las disposiciones legales o reglamentarias prescriban dichas responsabilidades en términos adecuados; se emplean, por tanto, las descripciones del apartado 30(b) de esta NIER).]

Realizaremos la revisión partiendo de la premisa que [la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad]¹³ reconocen y comprenden que son responsables:

- (a) de la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las NIIF,¹⁴
- (b) del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error y
- (c) proporcionarnos:
 - (i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación y presentación fiel de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - (ii) información adicional que podamos solicitar a la dirección para los fines de la revisión y
 - (iii) acceso ilimitado a las personas de la sociedad ABC de las cuales consideremos necesario obtener evidencia.

Como parte de nuestra revisión, solicitaremos a [la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad] confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la revisión.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra revisión.

[Otra información relevante]

[Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso].

[Informes]

[Insertar referencia adecuada respecto a la estructura y contenido esperados del informe del profesional ejerciente.]

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra revisión.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra revisión de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

¹³ Utilícese la terminología que sea adecuada según las circunstancias.

¹⁴ O, en su caso, “de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las NIIF.

XYZ y Cía.

Acuse de recibo y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

(Firmado)

.....

Nombre y cargo

Fecha

Anexo 2

(Ref: Apartado A144)

Ejemplos de informes del profesional ejerciente sobre un encargo de revisión

Encargo de revisión de estados financieros con fines generales

Ejemplos de informes de revisión con conclusiones no modificadas

- Ejemplo 1: Informe del profesional ejerciente sobre estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (por ejemplo, Normas Internacionales de Información Financiera para entidades pequeñas y medianas).

Ejemplos de informes de revisión con conclusiones modificadas

- Ejemplo 2: Informe del profesional ejerciente con una conclusión con salvedades debida a una incorrección material manifiesta en los estados financieros. Estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. (Estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento)
- Ejemplo 3: Informe del profesional ejerciente con una conclusión con salvedades por no haber podido obtener evidencia suficiente y adecuada. (Estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel-NIIF)
- Ejemplo 4: Informe del profesional ejerciente con una conclusión desfavorable (adversa) debida a una incorrección material de los estados financieros. (Estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel-NIIF)
- Ejemplo 5: Informe del profesional ejerciente con una denegación (abstención) de conclusión por no haber podido obtener evidencia suficiente y adecuada sobre múltiples elementos de los estados financieros con la consiguiente imposibilidad de terminar la revisión. (Estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel-NIIF)

Informes de revisión de estados financieros con fines específicos

- Ejemplo 6: Informe del profesional ejerciente sobre unos estados financieros preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).
- Ejemplo 7: Informe del profesional ejerciente sobre un solo estado financiero preparado de conformidad con el criterio de caja (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).

Ejemplo 1:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros.**
- **Los estados financieros han sido preparados con fines generales por la dirección de la entidad, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas.**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **Además de la revisión de los estados financieros, el profesional ejerciente tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros¹⁵

Hemos revisado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección¹⁶ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de estos estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas,¹⁷ y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la

¹⁵ El subtítulo “Informe sobre los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea precedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios”.

¹⁶ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

¹⁷ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: “La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas, y del...”

dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Conclusión

Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe del profesional ejerciente variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información.]

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 2:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros requerida por las disposiciones legales o reglamentarias.**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con el marco de información financiera (Ley XYZ) de la jurisdicción X (es decir, un marco de información financiera, que comprende las disposiciones legales o reglamentarias, diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios, pero que no constituye un marco de imagen fiel).**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **Basado en la revisión, existe una incorrección material en las existencias. La incorrección es material pero no generalizada en los estados financieros.**
- **Además de la revisión de los estados financieros, el profesional ejerciente tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros¹⁸

Hemos revisado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección¹⁹ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros adjuntos de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la

¹⁸ El subtítulo “Informe sobre los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

¹⁹ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Fundamento de la conclusión con salvedades

Las existencias de la sociedad se reflejan en el estado de situación financiera por xxx. La dirección no ha valorado las existencias al menor del coste o del valor de mercado sino únicamente al coste, lo que representa un incumplimiento de los requerimientos del Marco de Información Financiera (Ley XYZ) de la Jurisdicción X. De acuerdo con los registros de la sociedad, si la dirección hubiese valorado las existencias al menor del coste o del valor de mercado, hubiese sido necesaria una corrección valorativa por importe de xxx. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Conclusión con salvedades

Basándonos en nuestra revisión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el Marco de Información Financiera (Ley XYZ) de la Jurisdicción X.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe del profesional ejerciente variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información.]

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 3:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros preparados por la dirección de la entidad de conformidad con [un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel distinto de las Normas Internacionales de Información Financiera].**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **El profesional ejerciente no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada se consideran materiales pero no generalizados en los estados financieros.**
- **Además de la revisión de los estados financieros consolidados, el profesional ejerciente no tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos revisado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección²⁰ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con [nombre del marco de información financiera aplicable cuando el marco de información financiera utilizado no sean las Normas Internacionales de Información Financiera],²¹ y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la

²⁰ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

²¹ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: “La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con [nombre del marco de información financiera aplicable, incluida una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando no se hayan utilizado las Normas Internacionales de Información Financiera] y de...”

dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Fundamento de la conclusión con salvedades

La inversión de la sociedad ABC en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha. No hemos podido obtener acceso a la información financiera relevante de XYZ en relación con el valor contable de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1 y de la participación de ABC en los resultados de XYZ para el ejercicio terminado en dicha fecha. En consecuencia, no pudimos aplicar los procedimientos que consideramos necesarios.

Conclusión con salvedades

Basándonos en nuestra revisión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con [nombre del marco de información financiera aplicable, incluida una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera utilizado cuando no se trate de las Normas Internacionales de Información Financiera].

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 4:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de estados financieros consolidados con fines generales preparados por la dirección de la sociedad dominante, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **Los estados financieros contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en los estados financieros. Los efectos de la incorrección en los estados financieros no han sido determinados debido a que no era factible.**
- **Además de la revisión de los estados financieros consolidados, el profesional ejerciente no tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros consolidados²²

Hemos revisado los estados financieros consolidados adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección²³ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros consolidados adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera²⁴ y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros consolidados libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros consolidados adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros consolidados en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con

²² El subtítulo “Informe sobre los estados financieros consolidados” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

²³ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

²⁴ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: “La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del...”

el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros consolidados de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)

Como se expone en la Nota X, la sociedad no ha consolidado los estados financieros de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante el ejercicio 20X1 debido a que no ha podido determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, la sociedad dependiente debería haberse consolidado puesto que está controlada por la sociedad. Si se hubiese consolidado XYZ, muchos elementos de los estados financieros adjuntos se habrían visto afectados de forma material.

Conclusión desfavorable

Basándonos en nuestra revisión, debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)", los estados financieros consolidados no presentan fielmente (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad ABC y sus dependientes a 31 de diciembre de 20X1, ni (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe del profesional ejerciente variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información.]

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 5:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **El profesional ejerciente no pudo alcanzar una conclusión sobre los estados financieros porque no pudo obtener evidencia suficiente y adecuada sobre numerosos elementos de los estados financieros, y el profesional ejerciente considera que el efecto en los estados financieros es material y generalizado. Más concretamente, el profesional ejerciente no pudo obtener evidencia acerca del inventario físico de la sociedad ni de las cuentas a cobrar.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos sido contratados para revisar los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección²⁵ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera²⁶, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Debido al hecho (o los hechos) descritos en el párrafo de fundamento de la denegación (abstención) de opinión, no hemos podido obtener evidencia suficiente y adecuada que proporcione una base para expresar una conclusión sobre los estados financieros.

Fundamento de la denegación (abstención) de opinión

La dirección no realizó un recuento físico de las existencias al cierre del ejercicio. No pudimos aplicar los procedimientos que consideramos necesarios en relación con las cantidades de existencias al 31 de diciembre de 20X1, que figuran valoradas en xxx en el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1.

Además, la introducción de un sistema informatizado nuevo para las cuentas a cobrar en septiembre de 20X1 tuvo como resultado numerosos errores en las cuentas a cobrar y en las existencias. En la fecha de nuestro informe, la dirección aún se encontraba en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. Como resultado de estos hechos, no pudimos determinar si hubiesen podido ser necesarios ajustes en relación con las

²⁵ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

²⁶ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del..."

existencias y cuentas a cobrar contabilizadas o no contabilizadas y con los elementos que componen el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

Denegación (abstención) de conclusión

Debido a la significatividad de las cuestiones descritas en el párrafo de “Fundamento de la denegación (abstención)de conclusión”, no pudimos obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. En consecuencia, no expresamos una conclusión sobre estos estados financieros.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 6:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (es decir, un marco de información con fines específicos) con el fin de cumplir con lo establecido en dicho contrato. La dirección no puede elegir entre distintos marcos de información financiera.**
- **El marco de información financiera aplicable es un marco de cumplimiento.**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **Se restringen la distribución y la utilización del informe del profesional ejerciente.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos revisado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la sociedad ABC sobre la base de las disposiciones relativas a información financiera de la Sección Z del contrato de fecha 1 de enero de 20X1 suscrito entre la sociedad ABC y la sociedad DEF (“el contrato”).

Responsabilidad de la dirección²⁷ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros adjuntos de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de la Sección Z del contrato, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Conclusión

²⁷ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con las disposiciones relativas a información financiera de la Sección Z del contrato.

Base contable y restricción a la distribución y a la utilización

Sin que ello tenga efecto sobre nuestra conclusión, llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe la base contable. Los estados financieros han sido preparados para permitir a la sociedad ABC cumplir las disposiciones de información financiera del contrato anteriormente mencionado. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad. Nuestro informe se dirige únicamente a las sociedades ABC y DEF, y no debe ser distribuido ni utilizado por partes distintas de las sociedades ABC y DEF.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 7:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un estado de cobros y pagos**
- **El estado financiero ha sido preparado por la dirección de la entidad, de conformidad con el criterio contable de caja con el fin de responder a la solicitud de información sobre flujos de efectivo formulada por un acreedor. La base contable aplicada para preparar el estado financiero ha sido acordada entre la entidad y el acreedor.**
- **El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado con el fin de satisfacer las necesidades de información financiera de determinados usuarios.**
- **El profesional ejerciente ha determinado que es adecuado utilizar la frase “presenta fielmente, en todos los aspectos materiales”, en su conclusión.**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con el estado financiero.**
- **No se restringen la distribución o la utilización del informe del profesional ejerciente.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos revisado el estado de cobros y pagos adjunto de la sociedad ABC, correspondiente al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa (denominados conjuntamente “el estado financiero”). El estado financiero ha sido preparado por la dirección de la sociedad ABC utilizando el criterio contable de caja que se describe en la Nota X.

Responsabilidad de la dirección²⁸ en relación con el estado financiero

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de este estado financiero de conformidad con el criterio contable de caja que se describe en la Nota X, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación del estado financiero libre de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre el estado financiero adjunto. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que el estado financiero no ha sido preparado, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

²⁸ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una conclusión sobre este estado financiero.

Conclusión

Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que el estado financiero no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresa la imagen fiel de*) los cobros y pagos de la sociedad ABC para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con el criterio contable de caja que se describe en la Nota X.

Base contable

Sin que ello tenga efecto sobre nuestra conclusión, llamamos la atención sobre la Nota X del estado financiero, en la que se describe la base contable. El estado financiero ha sido preparado con el fin de proporcionar información al Acreedor XYZ. En consecuencia, el estado financiero puede no ser apropiado para otra finalidad.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]