

ISSAI 200

Principios de auditoría financiera



INTOSAI

Las Normas de la INTOSAI son emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) como parte del Marco INTOSAI de Pronunciamientos Profesionales. Para más información visite www.issai.org



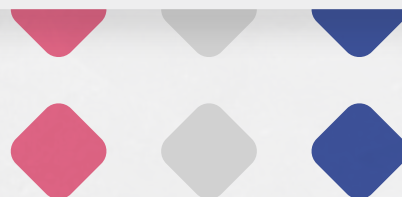
INTOSAI



INTOSAI, 2020

- 1) Aprobado como estándares Generales en Auditoría Gubernamental y estándares con importancia ética en 2001
- 2) Contenido reformulado y respaldado como Principios Fundamentales de Auditoría Financiera en 2013
- 3) Contenido reformulado y aprobado como Principios de Auditoría Financiera en 2020

La ISSAI 200 está disponible en todos los idiomas oficiales de la INTOSAI: Árabe, Inglés, Francés, Alemán y Español



ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	5
2. AUTORIDAD DE LA ISSAI 200	7
3. MARCO DE AUDITORÍA FINANCIERA	8
Definición y objetivos de la auditoría financiera	8
Condiciones previas para una fiscalización de estados financieros de conformidad con las ISSAI	8
Marco de información financiera	9
Evaluación del marco de información financiera	10
4. ELEMENTOS DE AUDITORÍA FINANCIERA	12
Materia o asunto en cuestión de la auditoría financiera	12
Las tres partes de la auditoría financiera	12
Criterios utilizados en la auditoría financiera	13
Trabajos de seguridad razonable	13
5. PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA	14
Acordar los términos del trabajo de fiscalización	14
Planificación	15
Materialidad	15
Conocimiento de la entidad auditada	16

Determinación y evaluación de riesgos	16
Respuestas a los riesgos valorados	17
Consideraciones relativas al fraude	17
Consideraciones sobre el principio de entidad en funcionamiento o principio de gestión continuada	18
Consideraciones relativas a leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros	18
Evidencia de auditoría	19
Evaluación de las incorrecciones	20
Formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados financieros	20
Modificaciones a la opinión en el informe de auditoría	21
Párrafos de énfasis y de otras cuestiones en el informe de auditoría	22
Consideración de los hechos posteriores a la fecha del informe	22
Información comparativa - cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos	23
Las responsabilidades del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados	24
Consideraciones relevantes para las auditorías de estados financieros consolidados	25

- 1) El auditor financiero del sector público contribuye al interés público ofreciendo servicios de auditoría financiera. Para ello, ofrece garantías sobre la información financiera elaborada por autoridades o entidades del sector público sobre su uso y gestión de fondos o activos públicos. El resultado (opiniones o informes de auditoría) puede utilizarse como fundamento para que los responsables rindan cuentas. La auditoría financiera constituye, por tanto, un elemento importante del proceso de rendición de cuentas de las finanzas públicas.
- 2) Las normas y directrices internacionales impulsan la calidad y profesionalidad de la auditoría del sector público respaldando la credibilidad de la profesión y de su trabajo. Las normas internacionales de las entidades fiscalizadoras superiores (ISSAI), elaboradas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), tienen la finalidad de promover la auditoría independiente y eficaz, así como apoyar a los miembros de la INTOSAI en el desarrollo de su propio enfoque profesional de conformidad con sus leyes y regulaciones nacionales. Los principios en que se basan estas normas no prevalecen sobre definiciones equivalentes contenidas en la legislación nacional.
- 3) La *ISSAI 100 - Principios fundamentales de auditoría del sector público* establece los principios fundamentales que se aplican a toda labor de auditoría del sector público. La *ISSAI 200* complementa los principios fundamentales de la *ISSAI 100* en el contexto específico de las auditorías de estados financieros. Juntas, constituyen la base de todo el conjunto de pronunciamientos profesionales de la INTOSAI en este ámbito, y han de cumplirse.

- 4) El principal propósito de las ISSAI sobre auditoría financiera es facilitar a los miembros de la INTOSAI un conjunto completo de principios y normas para la auditoría de estados financieros (u otras formas de información financiera) de las entidades del sector público. Con arreglo a esto, los principios establecidos en la ISSAI 200, constituyen la base de normas de auditoría más específicas sobre auditoría financiera (las ISSAI 2000 - 2899) así como directrices sobre cómo aplicarlas (GUID 2900 - 2999). Las ISSAI ofrecen *[orientación]* facilitada por la INTOSAI para orientar sobre la aplicación de las normas internacionales de auditoría (NIA) desarrolladas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). A veces, las entidades fiscalizadoras superiores pueden combinar las auditorías financieras con elementos de la auditoría de cumplimiento o de desempeño, y en estos casos, se aplican los principios correspondientes a los tipos específicos de auditoría de que se trate.

- 5) La ISSAI 200 ofrece los principios clave para la auditoría de estados financieros o de elementos específicos de los mismos. Abarca los siguientes aspectos:
 - la autoridad de la ISSAI 200;
 - el marco de auditoría financiera;
 - elementos de auditoría financiera;
 - principios de la auditoría financiera.

2

AUTORIDAD DE LA ISSAI 200

- 6) La ISSAI 200 proporciona los principios para la auditoría de estados financieros o de otras formas de presentación de información financiera. Los principios establecen los requisitos mínimos de las normas en materia de auditoría pública establecidas en el ámbito nacional, o de las normas aplicadas por una EFS creada por ella o por otros. La ISSAI 100 trata sobre la autoridad de las ISSAI.

DEFINICIÓN Y OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

- 7) La auditoría financiera consiste en determinar, mediante la recopilación de evidencia de auditoría, si la información financiera de una entidad se presenta en sus estados financieros de conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable. En los marcos de imagen fiel, el auditor evalúa si la información se presenta fielmente. En los marcos de cumplimiento, el auditor evalúa la medida en que se ha logrado cumplimiento.
- 8) El objetivo de la auditoría financiera es proporcionar a los usuarios, a través de la recopilación de evidencia de auditoría suficiente y apropiada, garantías razonables mediante una opinión o un informe de auditoría, de que los estados financieros u otras formas de información financiera se presentan fielmente en todos los aspectos significativos de conformidad con el marco de información financiera y regulatorio aplicable.

CONDICIONES PREVIAS PARA UNA FISCALIZACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS DE CONFORMIDAD CON LAS ISSAI

- 9) Antes de emprender un encargo de auditoría financiera, el auditor debe:
 - evaluar si el marco de información financiera de la entidad auditada es aceptable;

- garantizar que la dirección de la entidad reconozca y comprenda su responsabilidad:
 - » respecto de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
 - » del control interno que la dirección considere necesario adoptar para la preparación de estados financieros que estén libres de incorrección material, ya sean debidas a fraude o error;
 - » de proporcionar al auditor acceso sin restricciones a toda la información y a las personas que sean necesarios para llevar a cabo la auditoría.

MARCO DE INFORMACIÓN FINANCIERA

- 10) Los marcos de información financiera pueden ser:
- con fines generales: diseñados para satisfacer las necesidades de información de una amplia gama de usuarios;
 - con fines específicos: se diseñan para satisfacer las necesidades concretas de un usuario o de un grupo de usuarios en particular (por ejemplo, las disposiciones sobre información financiera establecidas por una organización de financiación, un órgano de gobierno, el legislativo o por contrato).
- 11) Los principios de la ISSAI 200 son pertinentes para auditorías de diferentes tipos de estados financieros, como los preparados con arreglo tanto a marcos con fines generales (por ejemplo, Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, Normas Internacionales de Información Financiera o marcos de información financiera nacionales) como con fines específicos.
- 12) Además, los marcos de información financiera pueden ser:
- de cumplimiento: que establecen normas y requisitos que deben seguirse estrictamente en todos los casos;
 - de imagen fiel: que reconocen que, con el fin de lograr una imagen fiel de los estados financieros de la entidad, en su preparación puedan producirse

desviaciones con respecto de algún requisito del marco o proporcionar información adicional.

- 13) Los principios de la ISSAI 200 también son aplicables a auditorías de entidades del sector público que preparan información financiera (como estados financieros individuales o elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero) para otros usuarios, tales como organismos rectores, el legislativo u otras partes con función supervisora.
- 14) Cuando el auditor debe efectuar auditorías de la ejecución presupuestaria, en algunos casos tendrá que examinar la regularidad de las transacciones presupuestarias y comparar la realidad con el presupuesto. Para ello deberá recurrir a marcos de información financiera específicos o individuales. Para este tipo de encargo de auditoría, es posible que no se hayan expuesto las condiciones previas establecidas por las ISSAI con respecto a la auditoría financiera, pero los principios que contienen deberán aplicarse en la medida de lo posible.

EVALUACIÓN DEL MARCO DE INFORMACIÓN FINANCIERA

- 15) El marco de información financiera debería ser aplicable a las circunstancias de la entidad auditada, sobre todo para ofrecer una imagen fiel de los resultados y la posición financieros en caso necesario. Normalmente, las disposiciones legales o reglamentarias, u otra autoridad pertinente, prescriben el marco de información financiera aplicable. En caso contrario, la decisión queda a discreción de la dirección.
- 16) El auditor debería evaluar si el marco de información financiera empleado es aceptable. Actualmente no existen fundamentos objetivos y aceptados, generalmente reconocidos a nivel mundial, para juzgar la aceptabilidad de los marcos de información con fines generales. En ausencia de dichos fundamentos, se presume que las normas de información financiera establecidas por organismos autorizados o reconocidos para emitir normas (por ejemplo, Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público o Normas Internacionales de Información Financiera) que han de ser utilizadas por determinados tipos de entidades son aceptables en lo que se refiere a

los estados financieros con fines generales preparados por dichas entidades, siempre que los citados organismos sigan un proceso establecido y transparente que implique la deliberación y la toma en consideración de opiniones de un amplio espectro de interesados. Para ser aceptable, un marco de información financiera debe garantizar que la información presentada en los estados financieros es relevante, completa, fiable, objetiva y comprensible.

- 17) Si el marco financiero no se considera aceptable, el auditor deberá evaluar su efecto en los estados financieros en cuanto a la información que falta o a su impacto en los resultados o en la posición financieros:
- cuando la dirección decide la adopción del marco de información, el auditor sugerirá que se modifique el marco; o
 - cuando no sea posible modificar el marco porque las disposiciones legales o reglamentarias prescriban la utilización de dicho marco, el auditor informará al auditado de las revelaciones de información adicionales necesarias en los estados financieros para evitar malentendidos.
- 18) Teniendo en cuenta la respuesta del auditado, el auditor determinará el impacto de la opinión de auditoría o considerará la inclusión de un párrafo de énfasis que explique el impacto del marco de información financiera en los resultados, el activo y el pasivo u otros aspectos. El auditor también podrá considerar la aplicación de otras acciones, como informar al legislativo o retirarse del encargo de auditoría si la EFS puede hacerlo.

4

ELEMENTOS DE AUDITORÍA FINANCIERA

- 19) En las auditorías financieras del sector público, los elementos definidos en la ISSAI 100 (la materia en cuestión, el auditor, la parte responsable, los usuarios previstos y los criterios) pueden variar de una entidad auditada a otra. Los auditores deben identificar de forma explícita estos elementos en cada auditoría, y analizar sus implicaciones.

MATERIA O ASUNTO EN CUESTIÓN DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

- 20) La materia o asunto en cuestión de una auditoría financiera son los datos contables y relacionados con la contabilidad de una entidad, que normalmente se presentan en forma de estados financieros (denominados estos información de la materia en cuestión).

LAS TRES PARTES DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

- 21) Al auditor le corresponde planificar y llevar a cabo la auditoría con arreglo a las normas de auditoría y el mandato aplicables, y comunicar los resultados.
- 22) Las partes responsables pueden tener la responsabilidad sobre la información de la materia en cuestión y de la materia o asunto subyacente.
- 23) El «usuario previsto» de los estados financieros es, en primer término, el legislativo, que representa a los ciudadanos (usuarios en último término). El legislativo pide al Gobierno que rinda cuentas por el uso de los fondos

públicos, basándose principalmente en la información facilitada por el Gobierno. La garantía de la fiabilidad de esta información mediante la auditoría financiera es, por consiguiente, una pieza clave de este proceso. Entre los usuarios previstos también figuran los ministerios, en el caso de los estados financieros de entidades del sector público que trabajen en su nombre.

CRITERIOS UTILIZADOS EN LA AUDITORÍA FINANCIERA

- 24) Los criterios son los parámetros o puntos de referencia utilizados para valorar o medir la materia o asunto en cuestión para llegar a una conclusión sobre los objetivos de la auditoría. Los criterios usados en la auditoría de los estados financieros normalmente están recogidos en el marco de emisión de información financiera utilizado por la parte responsable en su preparación.

TRABAJOS DE SEGURIDAD RAZONABLE

- 25) Las fiscalizaciones de estados financieros realizadas conforme a las ISSAI son encargos de certificación, o atestiguamiento, cuyo objeto es proporcionar seguridad razonable. La seguridad razonable es alta, pero no absoluta, lo que significa que no hay garantías de que la auditoría detecte todos los casos de incorrección material.
- 26) En general, las auditorías de seguridad razonable están diseñadas para dar como resultado una conclusión expresada en forma positiva, como por ejemplo «en nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, (o reflejan fielmente) la situación financiera de... así como sus resultados financieros, flujos de efectivo...» o, en el caso de un marco de cumplimiento, «en nuestra opinión, los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con...».
- 27) Los trabajos de seguridad limitada, como algunos encargos de revisión, no están cubiertos actualmente por las ISSAI de auditoría financiera.

5

PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

28) Los principios generales de la auditoría del sector público están recogidos en la ISSAI 100¹ y en las normas relativas a la ética, el control de calidad y a las responsabilidades generales del auditor en la auditoría de los estados financieros. Estos principios abarcan:

- ética e independencia;
- juicio profesional, diligencia debida y escepticismo;
- control de calidad;
- gestión y habilidades del equipo de auditoría;
- riesgo de auditoría;
- materialidad;
- documentación;
- elaboración de informes y seguimiento;
- comunicación.

29) En los siguientes párrafos se establecen los principios específicos relativos a la auditoría financiera del sector público.

» ACORDAR LOS TÉRMINOS DEL TRABAJO DE FISCALIZACIÓN

30) Los términos de una fiscalización normalmente están establecidos por mandato legal. El auditor del sector público debe establecer un entendimiento

¹ ISSAI 100, apartados 34 a 43.

mutuo con la dirección o los encargados del gobierno de la entidad sobre sus funciones y responsabilidades respectivas en cada trabajo de fiscalización, preferiblemente por escrito. Cuando el trabajo de fiscalización se realiza a petición de la dirección o los encargados del gobierno de la entidad, todas las partes deberán estar de acuerdo en los términos de dicho trabajo.

» PLANIFICACIÓN

- 31) El auditor debe planificar la auditoría para garantizar que se lleva a cabo de manera eficaz y eficiente estableciendo el alcance, el momento de realización y el enfoque de la misma, así como las medidas prácticas necesarias.
- 32) Un plan detallado es fundamental para una auditoría eficiente y eficaz. La naturaleza y alcance de la planificación necesaria dependerá de si se trata de la primera auditoría de la entidad o de una tarea recurrente, de la envergadura y complejidad de la entidad, y de la experiencia previa del equipo auditor con la entidad. El plan de auditoría debe actualizarse en el curso del trabajo de auditoría para tener en cuenta cuestiones o acontecimientos inesperados que afecten a la evaluación del riesgo o a la ejecución de la auditoría.

» MATERIALIDAD

- 33) El auditor debe aplicar el concepto de importancia relativa o materialidad desde el punto de vista cuantitativo (cantidad) y, en su caso, cualitativo (naturaleza) al planificar y ejecutar la auditoría, y evaluar y comunicar los resultados.
- 34) Al planificar la auditoría, el auditor debe determinar el nivel global de materialidad de los estados financieros en conjunto teniendo en cuenta el nivel de incorrección que puede influir en las decisiones de los usuarios de dichos estados. El auditor reducirá entonces ese nivel de importancia relativa al determinar el trabajo de auditoría que se haya de realizar para reducir a un nivel aceptable el riesgo de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto.

- 35) Este bajo nivel de materialidad (también denominado materialidad en la ejecución del trabajo) debe usarse con el fin de determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría, y evaluar los resultados de dichos procedimientos. El alcance de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros debe compararse con la materialidad global teniendo en cuenta su efecto y naturaleza cuantitativos al formarse una opinión en el informe de auditoría. La importancia relativa atribuida a la información ha de ser revisada con respecto a la determinada al planificar la auditoría atendiendo a los resultados finales de la entidad y a otros factores.

» **CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD AUDITADA**

- 36) El auditor debe tener un conocimiento claro de la entidad auditada y de su entorno, incluido el marco de información financiera aplicable y los procedimientos de control interno de la entidad para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material. El sistema de control interno de una entidad consta de cinco componentes: el entorno de control, el proceso de evaluación de riesgos de la entidad, el procedimiento aplicado por la entidad para supervisar el sistema de control interno, el sistema de información de la entidad y las actividades de control (incluidos los controles informáticos).

» **DETERMINACIÓN Y EVALUACIÓN DE RIESGOS**

- 37) La identificación y evaluación por el auditor del riesgo de incorrección material tiene en cuenta tanto el riesgo inherente (la probabilidad de una incorrección material debido a las características particulares del tipo de transacción, saldo de cuenta o información a revelar) y el riesgo de control (el riesgo de que los controles internos no prevengan o detecten y corrijan errores o incorrecciones particulares).
- 38) El auditor identifica y evalúa el riesgo inherente sin tener en cuenta el efecto de ningún control relacionado, y determina si alguno de los riesgos inherentes es significativo. El autor debe evaluar la concepción de los controles pertinentes para la auditoría (sobre todo los relacionados con riesgos inherentes significativos) y considerar si es probable que vayan a aplicarse en la práctica.

- 39) El auditor debe identificar y evaluar el riesgo de incorrección material en los estados financieros en su conjunto y en cada afirmación, para determinar los mejores procedimientos de auditoría para abordar dichos riesgos.
- 40) Los procedimientos de evaluación del riesgo ayudan a identificar la naturaleza y alcance del trabajo de auditoría que debería realizarse, pero no proporcionan por sí solos evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar una opinión de auditoría.

» **RESPUESTAS A LOS RIESGOS VALORADOS**

- 41) El auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada respecto a los riesgos de incorrección material valorados mediante el diseño y la aplicación de respuestas adecuadas a dichos riesgos. Cuanto mayor sea el riesgo, mayor puede ser el alcance de los procedimientos de auditoría requeridos y más convincente debe ser la evidencia de auditoría obtenida.
- 42) El auditor diseñará y aplicará respuestas globales para abordar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, y otros procedimientos de auditoría cuya naturaleza, tiempo y alcance consideren los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Dichos procedimientos de auditoría consisten normalmente en pruebas de cumplimiento y procedimientos sustantivos (procedimientos analíticos o pruebas de detalle).
- 43) Si los controles tienen probabilidades de ser eficaces, el auditor puede estudiar la posibilidad de probarlos. Si las pruebas demuestran que los controles funcionan eficazmente, será necesario efectuar menos pruebas sustantivas para abordar el riesgo identificado. Los controles deben probarse en circunstancias en que los procedimientos sustantivos no basten por sí solos.

» **CONSIDERACIONES RELATIVAS AL FRAUDE**

- 44) En el marco de la identificación y valoración de los riesgos de incorrecciones materiales, el auditor debe estudiar si podrían producirse incorrecciones materiales debido a fraude, y responder adecuadamente a dichos riesgos.

- 45) La responsabilidad principal por la prevención y detección de fraude recae principalmente en la dirección y en los responsables del gobierno de la entidad. El auditor es responsable de obtener una seguridad razonable que le permita determinar hasta qué punto los estados financieros considerados están libres de incorrecciones materiales. Las incorrecciones materiales pueden deberse a fraude o error. No obstante, por su naturaleza, el fraude es difícil de identificar para el auditor y, por tanto, no existen garantías de que se detecten todas las incorrecciones materiales debidas a fraude. Por tanto, el auditor ha de estudiar en cada caso qué procedimientos de auditoría deben adoptarse cuando el riesgo de fraude sea significativo. El auditor deberá considerar si ha de comunicar los casos de fraude o presunto fraude identificados durante la auditoría a las autoridades pertinentes.

» **CONSIDERACIONES SOBRE EL PRINCIPIO DE ENTIDAD EN FUNCIONAMIENTO O PRINCIPIO DE GESTIÓN CONTINUADA**

- 46) El auditor debe considerar la posibilidad de que existan hechos o condiciones que pudieran poner en duda la intención y la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro.
- 47) El principio de gestión continuada de una entidad auditada en funcionamiento repercute en los estados financieros, ya que determina la base contable que debe aplicarse, principalmente el valor contable del activo y del pasivo.
- 48) El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca del uso apropiado por parte de la dirección de la hipótesis de gestión continuada o entidad en funcionamiento en la preparación y presentación de los estados financieros, y deberá emitir una conclusión al respecto.

» **CONSIDERACIONES RELATIVAS A LEYES Y REGLAMENTOS EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS**

- 49) El auditor debe identificar los riesgos de incorrección material debidos al incumplimiento de leyes y reglamentos, y responder adecuadamente.

- 50) El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa al cumplimiento de las disposiciones de dichas leyes y reglamentos que tengan un efecto directo en la determinación de los importes materiales y la información que se ha de revelar en los estados financieros. El auditor debe llevar a cabo los procedimientos de auditoría de manera que le ayuden a identificar casos de incumplimiento de dichas leyes o reglamentos que indirectamente tengan una repercusión material en los estados financieros.
- 51) En el sector público pueden existir responsabilidades de auditoría adicionales con respecto a la consideración de leyes y reglamentos relacionados con la auditoría de los estados financieros y otros aspectos de las operaciones de la entidad. En dichos casos, el auditor ha de distinguir entre el alcance del trabajo efectuado para verificar el cumplimiento de las leyes y reglamentos por la necesidad de emitir la opinión sobre los estados financieros, y el trabajo de auditoría llevado a cabo para verificar otros criterios de cumplimiento por la necesidad de emitir una opinión o un informe de auditoría sobre el cumplimiento.
- 52) El auditor debe tener un conocimiento general del marco legal y regulatorio aplicable al entorno específico en el que opera la entidad auditada, incluyendo la forma en que esta cumple con dicho marco.
- 53) Las disposiciones de algunas leyes y reglamentos tienen un efecto directo en los estados financieros porque determinan los importes comunicados y la información que se ha de revelar en los estados financieros. Otras leyes y reglamentos deben ser cumplidos por la entidad o establecen los preceptos conforme a los cuales se autoriza a la entidad a llevar a cabo su actividad, pero no tienen un efecto directo sobre los estados financieros de la entidad.

» **EVIDENCIA DE AUDITORÍA**

- 54) El auditor debe diseñar y aplicar los procedimientos de auditoría de manera que pueda obtener evidencia suficiente y adecuada (cualitativa y cuantitativamente) para alcanzar conclusiones en las que basar su opinión.
- 55) La cantidad de la evidencia requerida para fundamentar una conclusión

depende de la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material y también de la calidad de dicha evidencia. La calidad de la evidencia de auditoría viene determinada por su pertinencia y su fiabilidad. La fiabilidad de la evidencia está influida por su origen y su naturaleza, así como de las circunstancias específicas en las que se obtuvo.

» **EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES**

- 56) El auditor debe mantener un registro de las incorrecciones identificadas durante la auditoría, y comunicarlas a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad. El auditor debe valorar si las incorrecciones implican más trabajo de auditoría, y su impacto en los estados financieros, si no se corrigen.
- 57) Las incorrecciones no corregidas deberán ser evaluadas por el auditor para conocer su materialidad, individualmente o en su conjunto, a fin de determinar el efecto que pudieran tener sobre la opinión expresada de auditoría.

» **FORMACIÓN DE UNA OPINIÓN Y ELABORACIÓN DEL INFORME SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

- 58) El auditor debe formarse una opinión, de acuerdo con la evidencia de auditoría obtenida, sobre si los estados financieros han sido preparados de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y si están exentos de incorrecciones materiales.
- 59) Con el fin de emitir una opinión, el auditor debe en primer lugar concluir si se ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales.
- 60) El auditor deberá emitir una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya, a partir de la evidencia de auditoría, que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

- 61) Si el auditor concluye que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrecciones materiales, o si no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, entonces el auditor deberá modificar la opinión que aparece en su informe, de acuerdo con la sección «Determinando el tipo de modificación a la opinión».
- 62) Además de la opinión sobre los estados financieros, es posible que el auditor deba, por ley u otra norma aplicable, informar sobre las observaciones y los hallazgos que no hayan afectado a la opinión ni a ninguna de las recomendaciones efectuadas. Estos aspectos deberán diferenciarse claramente de la opinión.

» MODIFICACIONES A LA OPINIÓN EN EL INFORME DE AUDITORÍA

- 63) El auditor deberá modificar la opinión contenida en su informe si concluye que, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material o si el auditor no fue capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para llegar a una conclusión.
- 64) Los auditores pueden emitir tres tipos de opiniones modificadas:
- una opinión con reservas, si concluye que, o bien no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si las incorrecciones, individualmente o en su conjunto, son o podrían ser materiales pero no generalizadas;
 - una opinión adversa (o desfavorable), si, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluye que las incorrecciones, individualmente o en conjunto, son materiales y generalizadas;
 - y una abstención (o denegación) de opinión, si, al no haber sido incapaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a incertidumbre o limitación al alcance de la auditoría material y generalizada.

- 65) La decisión respecto al tipo de opinión modificada que resulta adecuada depende de:
- la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales, o si pueden contener incorrecciones materiales en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, puede tener incorrecciones materiales;
 - el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del hecho en los estados financieros.

» **PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y DE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME DE AUDITORÍA**

- 66) Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros que sean de tal importancia que resulte fundamental para entenderlos, pero hay evidencia suficiente y adecuada de que la cuestión no tiene incorrecciones materiales, entonces se deberá incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría.
- 67) Si el auditor considera necesario comunicar un asunto diferente de los presentados o revelados en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios entiendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, y a condición de que no esté prohibido legalmente, se podrá introducir un párrafo que lleve el encabezado «Párrafo sobre otras cuestiones».

» **CONSIDERACIÓN DE LOS HECHOS POSTERIORES A LA FECHA DEL INFORME**

- 68) El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, siempre que impliquen un ajuste de los estados financieros o una explicación en los mismos, se han identificado y reflejado adecuadamente en los estados financieros.

- 69) El auditor también deberá reaccionar adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría y que, de haber sido conocidos por el auditor a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de auditoría.

» **INFORMACIÓN COMPARATIVA - CIFRAS CORRESPONDIENTES A PERIODOS ANTERIORES Y ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS**

- 70) El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la información comparativa incluida en los estados financieros, se presenta, en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requisitos sobre información comparativa del marco de información financiera aplicable, y se notifica con arreglo a las responsabilidades de divulgación de la información del auditor.
- 71) La información comparativa concuerda con los importes y otra información presentada en los estados contables correspondientes a uno o varios períodos anteriores. Las cifras correspondientes son importes y otra información del período anterior que se incluyen como parte integrante de los estados financieros del período actual. En los estados financieros comparativos se incluyen importes y otra información del período anterior para su comparación con los estados financieros del período actual con el mismo nivel de información que en el período actual.
- 72) El auditor deberá evaluar si la información comparativa concuerda con los importes y otra información presentada en el periodo anterior o, cuando proceda, si ha sido reexpresada. El auditor deberá evaluar también si las políticas contables reflejadas en la información comparativa son consistentes con las aplicadas en el periodo actual o, en caso de que haya habido modificaciones en las políticas contables, si dichos cambios han sido debidamente contabilizados y se han presentado y revelado adecuadamente.
- 73) En cuanto a las cifras correspondientes, la opinión del auditor sobre los estados financieros solo se refiere al período actual. Respecto de los estados financieros comparativos, la opinión del auditor deberá referirse a cada periodo para el cual se presentan.

» **LAS RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN RELACIÓN CON OTRA INFORMACIÓN EN DOCUMENTOS QUE CONTIENEN ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS**

- 74) El auditor debe leer la otra información con el fin de identificar cualquier inconsistencia o error de hecho que sean significativos en los estados financieros auditados, o con los conocimientos adquiridos por el auditor durante la auditoría. Si, al leer dicha información, el auditor identifica tal inconsistencia o error de hecho, deberá determinar si los estados financieros auditados o la otra información necesitan ser revisados.
- 75) Otra información es información financiera o no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría sobre los mismos) incluida en el informe anual de la entidad. Consiste en un documento o conjunto de documentos anuales normalmente elaborados por la dirección o los responsables del gobierno de la entidad con arreglo a las disposiciones legales, reglamentarias, o la costumbre, cuyo propósito es proporcionar a los interesados información sobre las operaciones de la entidad y sobre los resultados financieros de la entidad y su posición financiera tal y como se refleja en los estados financieros.
- 76) Si el auditor identifica una inconsistencia que sea material, puede tomar medidas tales como modificar la opinión del auditor, retener el informe de auditoría, renunciar al encargo (lo cual es raramente posible en el sector público), notificar a los responsables del gobierno de la entidad o incluir un párrafo de «Otro asunto» en el informe de auditoría.
- 77) Si el auditor identifica una inconsistencia que sea material y que la dirección o la entidad auditada se niegue a corregir, deberá notificarlo a los responsables del gobierno de la entidad. Es posible que los auditores también deban o decidan notificar a otras partes, como el órgano legislativo, además de los responsables del gobierno.

» **CONSIDERACIONES RELEVANTES PARA LAS AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS**

- 78) Los auditores que deban auditar estados financieros consolidados deben obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a la información financiera de todos los componentes y del proceso de consolidación para poder emitir una opinión sobre si los estados financieros consolidados han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- 79) Estos principios son aplicables a todas las auditorías de estados financieros del sector público. En situaciones en las que el auditor debe auditar los estados financieros consolidados, pueden aplicarse consideraciones y requisitos especiales, como una garantía de la calidad de los auditores de los componentes.