

Norma Internacional de Auditoría (NIA) 600 (Revisada)

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

Modificaciones de concordancia y en
consecuencia a Otras Normas
Internacionales

Acerca del IAASB

El personal del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) preparó este documento, y no constituye un pronunciamiento autorizado del IAASB. El documento no modifica, amplía o invalida las Normas Internacionales de Auditoría u otras Normas Internacionales del IAASB.

El objetivo del IAASB es servir al interés del público mediante la emisión de normas de auditoría, aseguramiento y otros servicios relacionados de alta calidad y facilitando la convergencia de las normas de auditoría y aseguramiento internacionales y nacionales, mejorando de esta forma la calidad y la consistencia de la práctica en todo el mundo y fortaleciendo la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento a nivel global.

El IAASB desarrolla normas de auditoría y de revisión y orientaciones para su uso por todos los profesionales de la contabilidad bajo un proceso compartido de emisión de normas con la participación del Consejo de Supervisión del Interés Público (Public Interest Oversight Board, PIOB), que supervisa las actividades del IAASB, y del Grupo Consultivo de Asesoramiento del IAASB (IAASB Consultative Advisory Group), que proporciona aportaciones al interés público en el desarrollo de las normas y orientaciones. Las estructuras y procesos que dan soporte a las actividades del IAASB son proporcionados por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

FUNDAMENTO DE LAS CONCLUSIONES: NIA 600(REVISADA), CONSIDERACIONES ESPECIALES - AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE LOS COMPONENTES)

El personal del IAASB ha preparado el Fundamento de las Conclusiones. Se relaciona con, pero no forma parte de, la NIA 600 (Revisada), *Consideraciones Especiales-Auditorías de Estados Financieros de Grupos (Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes)* o las modificaciones de concordancia y en consecuencia a otras NIA.

La NIA 600 (Revisada) y las modificaciones de concordancia y en consecuencia a otras Normas Internacionales fueron aprobadas con 18 votos afirmativos de los 18 miembros de IAASB.

Sección A – Introducción

Antecedentes

1. El proyecto para abordar las auditorías de grupo se originó del [Proyecto de Seguimiento para la Implementación de las NIA](#). Los hallazgos de este proyecto formaron las bases para la [Estrategia para 2015–2019 del IAASB](#) y el [Plan de Trabajo para 2015–2016 del IAASB](#). El IAASB acordó centrarse en aquellas áreas de la revisión posterior a la implementación de las NIA en las que los hallazgos habían indicado la necesidad de una consideración prioritaria de cambios en algunos aspectos de las NIA relevantes. En consecuencia, el IAASB incluyó un proyecto para revisar la NIA 600¹ en su plan de trabajo 2015-2016.
2. Cuando comenzó el trabajo, el Grupo de Trabajo de Auditoría del Grupo reflexionó sobre los problemas identificados a través de la revisión posterior a la implementación de las NIA aclaradas, los hallazgos de la inspección y la divulgación continua. En diciembre de 2015, el IAASB emitió la [Invitación Para Comentar \(IPC\)](#), *Mejorar la calidad de la auditoría en el interés público: Un enfoque en el escepticismo profesional, el control de la calidad y las auditorías de grupos*, para obtener las opiniones de las partes interesadas sobre cuestiones clave relacionadas con el control de la calidad, las auditorías de grupos y el escepticismo profesional. Las aportaciones de la IPC informaron el desarrollo de la propuesta del proyecto.
3. En diciembre de 2016 el IAASB aprobó el [Proyecto de Propuesta](#) para revisar la NIA 600 y las normas de control de calidad. La propuesta de proyecto establecía, como objetivos para la revisión de la NIA 600, fortalecer el enfoque del auditor para planificar y realizar una auditoría de grupo y aclarar la interacción entre la NIA 600 y las demás NIA.
4. Los objetivos del proyecto eran:
 - (a) Proponer revisiones a:
 - (i) La NICC 1² para fortalecer y mejorar la gestión de la calidad de una firma de auditoría para todos los encargos realizados bajo las Normas Internacionales del IAASB mediante la incorporación más explícita de un enfoque de gestión de la calidad,

¹ NIA 600, *Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

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*.

FUNDAMENTO DE LAS CONCLUSIONES: NIA 600 (REVISADA) INCLUIDAS LAS MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA Y EN CONSECUENCIA A OTRAS NORMAS

fomentando la capacidad de la norma para aplicarse a una amplia gama de circunstancias y mejorando los requerimientos y la guía de aplicación.

- (ii) La NIA 220³ para fortalecer los aspectos de la gestión de la calidad para encargos individuales centrándose en la identificación, valoración y respuesta a los riesgos de calidad en una amplia gama de circunstancias del encargo.
- (iii) La ISA 600 para fortalecer el enfoque del auditor para planificar y realizar una auditoría de grupo y aclarar la interacción de la NIA 600 con las otras NIA.

A medida que avanzaban los proyectos, se consideró la mejor forma de estructurar los normas revisadas resultantes, incluida la posibilidad de introducir nuevas normas para tratar ciertos aspectos, en su caso.

- (b) Modificaciones de concordancia propuestas para otras normas que podrían ser necesarias como resultado de la revisión de la NICC 1, la NIA 220 y la NIA 600.
 - (c) Determinar si el IAASB u otros deben desarrollar herramientas de orientación y apoyo no autorizadas para complementar las revisiones o las nuevas normas. Las herramientas de orientación y apoyo no autorizadas pueden incluir Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría, Publicaciones del Personal, actualizaciones de proyectos o ilustraciones/ejemplos para brindar asistencia sobre cómo la NICC 1, la NIA 220, la NIA 600 y cualquier norma nueva podría aplicarse, en particular para abordar inquietudes con respecto a la capacidad de las normas para ser aplicadas a una amplia gama de circunstancias.
5. La propuesta de proyecto reconoció el fuerte vínculo entre el trabajo del IAASB para aclarar y fortalecer la NIA 600 y los proyectos para revisar otras normas, en particular la NICC 1 y la NIA 220. Debido a que algunos problemas fundamentales debían ser considerados y abordados primero en estos otros proyectos, el IAASB priorizó la progresión de estos otros proyectos para aprovechar adecuadamente los requerimientos revisados y la guía de aplicación al realizar las revisiones necesarias a la NIA 600.
6. En septiembre de 2017, el Grupo de trabajo de la NIA 600 preparó una [Actualización del proyecto](#) que describe las cuestiones que se están considerando en la revisión de la NIA 600 y la relación de esas cuestiones con otros proyectos que abordan otras normas internacionales, en particular, la NIA 220 y la NICC 1.

Borrador en Fase de Consulta

7. En su reunión de marzo de 2020, el IAASB aprobó el [Borrador en Fase de Consulta](#) de la NIA 600 (Revisada) (BFC-600) propuesta, incluidas las modificaciones de concordancia y en consecuencia a otras normas internacionales. El BFC-600 se emitió el 27 de abril de 2020 y se cerró para comentarios el 2 de octubre de 2020. Durante el periodo de consulta, el IAASB llevó a cabo varias actividades de divulgación, incluidos seminarios web, para ayudar a las partes interesadas a comprender las propuestas.
8. En total, se recibieron 83 cartas de comentarios sobre el BFC-600, incluidos reguladores y autoridades de supervisión de la auditoría, emisores de normas de auditoría nacionales, firmas de contabilidad, organizaciones del sector público, organismos miembros de la Federación

³ ISA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*.

Internacional de Contadores y otras organizaciones profesionales, académicos y particulares. Se recibieron respuestas de cuatro miembros del Grupo de Supervisión.⁴

Cuestiones de interés público

9. La siguiente tabla establece los temas clave de interés público identificados por el IAASB y describe cómo se han abordado en la NIA 600 (Revisada). Las referencias a apartados en la tabla son a la NIA 600 (Revisada).

Cuestiones clave de interés público	Descripción de los cambios hechos para abordar las cuestiones clave de interés público identificadas
<p>Mantener la norma del IAASB sobre auditorías de grupo adecuadas para su finalidad</p>	<p><i>Alcance de la norma</i></p> <p>Aclara el alcance de la norma NIA 600 (Revisada) a través de los apartados introductorios y de las definiciones y la guía de aplicación relacionada, incluido cómo la NIA 600 (Revisada) se aplica a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Centros de servicios compartidos; • Entidades con sucursales y divisiones; y • Entidades no controladas, incluidas participadas contabilizadas por el método de participación e inversiones contabilizadas al costo. <p>Apartados 1, 2, 3, 14(f) y 14(k).</p>
	<p><i>Enlaces con otras normas</i></p> <p>Se aclaró y reforzó en la NIA 600 (Revisada) que todas las NIA deben aplicarse en un encargo de auditoría de grupo mediante el establecimiento de vínculos más sólidos con las demás NIA, en particular con la NIA 220 (Revisada),⁵ NIA 230,⁶ NIA 300,⁷ NIA 315 (Revisada 2019)⁸ y la NIA 330.⁹</p> <p>Apartados 1, 3, 6, 9, 16, 19, 22, 25, 26, 28, 30, 31, 33, 34, 35, 37, 42, 49, 51, 57, 58 y 59.</p>

⁴ El Grupo de Supervisión está compuesto por el Comité de Supervisión Bancaria de Basilea (BCBS), la Comisión Europea, la Junta de Estabilidad Financiera, la Asociación Internacional de Supervisores de Seguros (IAIS), el Foro Internacional de Reguladores de Auditoría Independientes (IFIAR), la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) y el Banco Mundial. BCBS, IAIS, IFIAR, e IOSCO enviaron respuestas al BFC-600.

⁵ NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de la auditoría de estados financieros*.

⁶ NIA 230, *Documentación de auditoría*.

⁷ NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*.

⁸ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*.

⁹ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*.

	<p><i>Adaptabilidad y Escalabilidad</i></p> <p>Introduce un enfoque basado en principios que es adaptable a una amplia variedad de circunstancias y escalable para auditorías de grupos de diferente complejidad, por ejemplo al:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Centrarse en identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material; e • Incluir secciones separadas a lo largo de la NIA 600 (Revisada) para resaltar los requerimientos y la guía de aplicación para las circunstancias en las que se involucra los auditores de los componentes. <p>Apartados 10, 30, 33 y 37. Secciones separadas para consideraciones cuando los auditores de componentes están involucrados.</p>
<p>Cuestiones clave de interés público</p>	<p>Descripción de los cambios hechos para abordar las cuestiones clave de interés público identificadas</p>
	<p><i>Documentación</i></p> <p>Mejóro a los requerimientos de documentación y se incluyó una guía de aplicación para enfatizar el enlace con los requerimientos de la NIA 230 y con los requerimientos de documentación de otras NIA pertinentes, y para aclarar lo que el auditor del grupo¹⁰ puede requerir para documentar diferentes situaciones, incluido cuando hay restricciones al acceso para la documentación de auditoría del auditor del componente.</p> <p>Apartado 59.</p>
<p>Fomentar una gestión de la calidad proactiva</p>	<p><i>Gestionar y alcanzar la calidad en una auditoría de grupo</i></p> <p>Aclara como los requerimientos de la NIA 220 (Revisada) se aplican para gestionar y lograr la calidad de la auditoría en una auditoría de grupo, incluidos los recursos suficientes y adecuados para realizar el encargo, y la dirección y supervisión del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.</p> <p>Apartados 6, 11, 16, 23, 24, 25, 26, 27 y 28.</p>

¹⁰ El IAASB acordó cambiar el término “equipo del encargo del grupo” por “auditor del grupo.” Véase apartado 112.

	<p><i>Planificar y realizar un encargo de auditorías de grupo</i></p> <p>Establece un marco de referencia para planificar y realizar un encargo de auditoría de grupo. El marco enfatiza consideraciones especiales para establecer la estrategia general de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo y requiere que el auditor del grupo determine la naturaleza, la oportunidad y el alcance de la participación de los auditores de los componentes. También resalta que los auditores de los componentes pueden, y generalmente lo hacen, involucrarse en todas las fases de la auditoría de grupo.</p> <p>Centró la atención del auditor del grupo en identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material de los estados financieros del grupo, y enfatizó la importancia de diseñar y aplicar procedimientos que sean apropiados para responder a los riesgos valorados de incorrección material.</p> <p>Apartados 5, 6, 7, 22, 30, 33, 34, 37, 38, 39, 40, 51, y 52.</p>
	<p><i>Restricciones sobre el acceso a información y a individuos</i></p> <p>Se aclararon los diversos tipos de problemas de restricción y se aclararon las formas en que el auditor del grupo puede superar las restricciones de acceso a las personas y a la información, y la documentación de auditoría, incluidas las restricciones de acceso a la dirección del componente, a los responsables del gobierno del componente, los auditores del componente, o a la información en los componentes.¹¹</p>
	<p>Apartados 20, 21, 57 y 59.</p>
	<p><i>Importancia relativa (materialidad) del componente</i></p> <p>Aclara cómo se aplican los conceptos de materialidad y riesgo de agregación en una auditoría de grupo.</p> <p>Apartados 14(a), 14(e) y 35, y modificaciones en consecuencia a la NIA 320.¹²</p>

¹¹ El IAASB reconoce que la NIA 600 (Revisada) no puede imponer el acceso a las personas y la información, pero puede ayudar desarrollando una guía para situaciones en las que el acceso a las personas o la información está restringido.

¹² NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*.

<p>Fomentar una mentalidad escéptica apropiada, independiente y desafiante del auditor</p>	<p><i>Fomentar el adecuado ejercicio del escepticismo profesional</i></p> <p>Enfatiza la importancia de ejercer el escepticismo profesional, incluso como parte del auditor del grupo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dirección, supervisión y revisión del trabajo de los miembros del equipo del encargo, incluidos los auditores de los componentes, que pueden informar al auditor del grupo sobre si el equipo del encargo ha ejercido adecuadamente el escepticismo profesional; y • Evaluación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (incluso por parte de los auditores del componente) para proporcionar un fundamento para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo. <p>Apartados 9, 16, 28, 29, 47, 51 y 52.</p>
<p>Reforzar la necesidad de comunicaciones e interacciones sólidas durante la auditoría</p>	<p><i>Comunicaciones e interacciones sólidas entre el auditor del grupo/socio del encargo del grupo y los auditores de los componentes</i></p> <p>Aclara y refuerza:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La importancia de las comunicaciones de dos vías, entre el auditor del grupo y los auditores del componente, incluida la expectativa del auditor del grupo de que las comunicaciones se llevarán a cabo en los momentos apropiados durante la auditoría del grupo. • Diversos aspectos de la interacción del auditor del grupo con los auditores de los componentes, incluida la comunicación de los requerimientos de ética aplicables, la determinación de la competencia y las capacidades del auditor del componente y la determinación de la naturaleza, la oportunidad y el alcance apropiados de la participación del auditor del grupo en el trabajo del auditor del componente. <p>Apartados 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 31, 32, 34, 36, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48 y 50.</p>

Sección B – Alcance y aplicabilidad

Antecedentes

10. El apartado 2 del BFC-600 destacó que la norma propuesta se aplica cuando el auditor ha sido contratado para auditar los estados financieros del grupo, como se define en el apartado 9(k) del BFC-600. Tal como se define, los estados financieros del grupo incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocios, de manera similar a la noción de la actual NIA 600 de que un grupo siempre tiene más de un componente.
11. El IAASB también mejoró la descripción del proceso de consolidación en el apartado 11 del BFC-600 para incluir una referencia a:
 - Un proceso de consolidación “de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable” con respecto al reconocimiento, medición, presentación y revelación de la información financiera de las entidades o unidades de negocio en los

FUNDAMENTO DE LAS CONCLUSIONES: NIA 600 (REVISADA) INCLUIDAS LAS
MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA Y EN CONSECUENCIA A OTRAS NORMAS

estados financieros del grupo. El IAASB determinó que esta referencia era necesaria porque son los requerimientos del marco de información financiera aplicable que sigue la dirección al preparar los estados financieros del grupo; y

- La agregación de la información financiera de sucursales o divisiones. El apartado A17 del BFC-600 proporciona orientación adicional con respecto a entidades con sucursales o divisiones.
12. El IAASB discutió la necesidad de claridad sobre cómo el auditor del grupo puede considerar la estructura del grupo al planificar y realizar la auditoría del grupo. En este sentido, el IAASB reconoció que un auditor de grupo puede determinar que es más eficaz y eficiente obtener evidencia de auditoría al planificar y realizar la auditoría de grupo con base en ubicaciones, funciones o actividades que no están necesariamente alineadas con la forma en que la dirección ve las entidades o unidades de negocio que componen el grupo. En consecuencia, el IAASB incluyó una definición revisada de un componente en el apartado 9(b) del BFC-600 que reflejaba el “punto de vista del auditor” a efectos de planificar y realizar la auditoría del grupo.

Resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

13. Los encuestados generalmente apoyaron las propuestas en el BFC-600 pero buscaron una mayor claridad en la definición de los estados financieros del grupo (es decir, el “punto de entrada” en la norma revisada) y un vínculo más fuerte con la descripción del proceso de consolidación en el apartado 11 del BFC-600. En particular, quienes respondieron sugirieron aclarar que el término “proceso de consolidación” como se usa en el BFC-600 no pretende ser lo mismo que la consolidación como se define en los marcos de información financiera aplicables.
14. Los encuestados también solicitaron mayor claridad sobre las circunstancias en las que la agregación de la información financiera de sucursales o divisiones se considera un proceso de consolidación frente a cuando no lo es. En términos más generales, algunos de los encuestados expresaron inquietudes sobre la aplicabilidad del BFC-600 a grupos menos complejos, incluidas entidades legales individuales con sucursales o divisiones.
15. Los encuestados sugirieron restablecer el apartado 2 de la NIA 600 actual, que explicaba que los auditores pueden encontrar los principios y la orientación de la NIA 600 actual, adaptados según sea necesario según las circunstancias, útiles cuando otros auditores están involucrados en una auditoría de estados financieros que no es una auditoría de grupo.
16. Aunque los encuestados generalmente apoyaron la revisión de la definición de un componente, hubo opiniones mixtas acerca de la referencia en el BFC-600 a la “opinión del auditor” con el fin de planificar y realizar la auditoría de grupo. Los encuestados indicaron que es necesario proporcionar flexibilidad al auditor del grupo dado que la estructura cambiante de los grupos puede resultar en que el auditor planee y realice la auditoría tomando en consideración más factores que simplemente las entidades o unidades de negocios que componen un grupo. Sin embargo, se observaron ciertos desafíos prácticos si el “punto de vista del auditor” difería del “punto de vista de la dirección”. Otros comentarios indicaron que la definición revisada de un componente parecía subestimar que la dirección del grupo puede organizar su información financiera de una manera diferente a la estructura organizacional del grupo.

Decisiones del IAASB

17. El IAASB reconoció el apoyo a las propuestas del BFC-600 pero acordó brindar mayor claridad con respecto al alcance y la aplicabilidad de la NIA 600 (Revisada). Las áreas de mayor claridad

incluyeron el enlace entre la definición de los estados financieros del grupo y la descripción del proceso de consolidación, y la definición de un componente. El IAASB también concluyó que se necesitaban revisiones para abordar los comentarios sobre la aplicabilidad a entidades con sucursales o divisiones.

Definición de Estados Financieros del Grupo

18. En respuesta a los comentarios sobre la necesidad de claridad en la definición de estados financieros de grupo, el IAASB integró la descripción del proceso de consolidación en el apartado 11 del BFC-600, en la definición de estados financieros de grupo en el apartado 14(k) de la NIA 600 (Revisada). El IAASB concluyó que esto proporciona una definición más completa porque un proceso de consolidación es una parte integral de la preparación de los estados financieros del grupo. Para brindar mayor claridad, el IAASB agregó el apartado A27 de la NIA 600 (Revisada) para enfatizar que el término "proceso de consolidación" no pretende tener el mismo significado que "consolidación" o "estados financieros consolidados" como se define o describe en los marcos de información financiera.
19. El IAASB discutió si la referencia a "proceso de consolidación" en la definición de estados financieros de grupo podría reemplazarse por "proceso de agregación". Sin embargo, el IAASB concluyó que el proceso de consolidación era un mejor término porque era más comprensible en el contexto de los marcos de información financiera. El IAASB señaló además que la terminología es menos importante que la claridad sobre el principio fundamental. Aunque el proceso puede diferir un poco dependiendo de la naturaleza y estructura del grupo, el proceso implica reunir en un conjunto de estados financieros la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio, con la eliminación de transacciones dentro de la entidad o unidad de negocio o saldos, según sea necesario.

Entidades con sucursales y divisiones

20. Después de considerar varias opciones para abordar los comentarios recibidos, el IAASB decidió mantener las entidades con sucursales o divisiones cuya información financiera se agrega a los estados financieros de dichas entidades mediante un proceso de consolidación dentro del alcance de la NIA 600 (Revisada). El IAASB determinó que esto ayudaría a eliminar cualquier confusión sobre la aplicabilidad de la norma revisada y proporcionaría una mayor consistencia en la aplicación.
21. Para llegar a esta conclusión, el IAASB discutió las preocupaciones relacionadas con el concepto de divisiones para una sola entidad legal. Reconociendo que el término "división" puede estar sujeto a diferentes interpretaciones, el IAASB agregó una guía de aplicación (apartados A4–A5 de la NIA 600 (Revisada)) para aclarar aún más el concepto. Esta guía de aplicación explica que las divisiones de un grupo a menudo tienen características, tales como ubicaciones separadas, dirección separada o sistemas de información separados (incluido un libro mayor separado). Además, la captura de información separada (por ejemplo, en un libro mayor auxiliar) para fines legales o reglamentarios u otros fines de gestión no crea entidades o unidades de negocios separadas (por ejemplo, divisiones) para los fines de la NIA 600 (Revisada).
22. El IAASB también consideró las inquietudes planteadas sobre si el enfoque descrito anteriormente podría ser demasiado oneroso para grupos menos complejos (por ejemplo, una sola entidad legal con solo dos o tres sucursales). El IAASB destacó que, en estas circunstancias, el auditor del grupo puede realizar procedimientos de auditoría en los componentes sin involucrar a los auditores de los componentes o puede realizar procedimientos de auditoría en ciertas clases de

transacciones o saldos de cuentas de forma centralizada. Como resultado, ciertos requerimientos de la NIA 600 (Revisada) no serían relevantes (por ejemplo, los requerimientos relacionados con la participación de los auditores de los componentes). Véase el apartado 27 a continuación sobre las consideraciones de escalabilidad en la aplicación de la NIA 600 (Revisada).

Definición de un componente y determinación de los componentes por parte del auditor del grupo

23. Aunque hubo mucho apoyo para la definición revisada de un componente, el IAASB señaló que las referencias en el BFC-600 a la “opinión de la dirección” y la “opinión del auditor” pueden no haber sido lo suficientemente claras. La intención del IAASB era proporcionar flexibilidad para que el auditor del grupo mirara más allá de la estructura legal del grupo para planificar y realizar la auditoría del grupo de una manera que tenga en cuenta, las diferentes y cada vez más complejas, las estructuras de grupo y los sistemas de información incluido el uso de centros de servicios compartidos. Sin embargo, la redacción del BFC-600 dio lugar a cierta confusión sobre cómo el auditor del grupo consideraría las entidades o unidades de negocio del grupo a efectos de planificar y realizar la auditoría del grupo.
24. En consecuencia, el IAASB aclaró, en los apartados 4 y A6 de la NIA 600 (Revisada), que un grupo puede estar organizado de varias maneras, y el sistema de información del grupo, incluido su proceso de información financiera, puede o no estar alineado con la estructura organizacional del grupo. El IAASB también aclaró el apartado 5 de la NIA 600 (Revisada) que el auditor del grupo determina un enfoque apropiado para planificar y aplicar los procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo. Para este propósito, el auditor del grupo utiliza su juicio profesional para determinar los componentes en los que se realizará el trabajo de auditoría.
25. En opinión del IAASB, los cambios descritos en el apartado 24 anterior vinculan mejor la determinación de los componentes con la comprensión del auditor del grupo de la estructura organizativa y el sistema de información del grupo, incluido su proceso de información financiera, según lo requiere la NIA 315 (Revisada 2019). Otros factores, tales como la presencia de centros de servicios compartidos, o la existencia de sistemas de información y control interno comunes, también afectan la determinación de los componentes por parte del auditor del grupo, incluyendo cuando puede ser adecuado combinar ciertas entidades o unidades de negocio para fines de planificación y realización de la auditoría del grupo, como se describe en el apartado A7 de la NIA 600 (Revisada).

Se mantiene el apartado 2 de la NIA 600 actual

26. En vista de los comentarios de los encuestados, el IAASB concluyó que el mejor enfoque era repetir la redacción del apartado A1 de la NIA 220 (Revisada) en la sección de Introducción de la NIA 600 (Revisada) (apartado 3). La redacción es similar al apartado 2 de la NIA 600 actual.

Consideraciones de escalabilidad

27. El IAASB realizó mejoras adicionales para abordar las inquietudes planteadas sobre la aplicación de la NIA 600 (Revisada) a grupos menos complejos. Se agregó el apartado 10 de la NIA 600 (Revisada) para enfatizar que la NIA 600 (Revisada) está destinada a todas las auditorías de grupo, independientemente de su tamaño o complejidad, y los requisitos están destinados a aplicarse en el contexto de la naturaleza y circunstancias de cada auditoría de grupo. El apartado 10 también incluye ejemplos que ilustran la escalabilidad de la norma revisada, en ciertas circunstancias.

Sección C - Aceptación y continuidad, incluido el acceso a información o individuos

Antecedentes

28. Al desarrollar el BFC-600, el IAASB hizo diversas mejoras a la sección de Aceptación y continuidad con base en la retroalimentación de los encuestados en la IPC y en las revisiones propuestas a la NIA 220. Por ejemplo, en vista de las revisiones propuestas a la NIA 220, el BFC-600 incluyó nuevos requerimientos y una guía de aplicación relacionado con:
- Responsabilidades del liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad en una auditoría de grupo.
 - Ser capaz de participar en el trabajo del auditor del componente en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
 - Requerimientos de ética aplicables.
 - Recursos del encargo
 - Realización de los encargos.
29. Además, debido al nuevo enfoque para planificar y realizar un encargo de auditoría de grupo (consulte la Sección D), el IAASB agregó un requerimiento (apartado 13 del BFC-600) para que el socio del encargo del grupo tome una determinación preliminar sobre si involucrar a los auditores de los componentes.
30. El IAASB agregó el apartado 14 del BFC-600 y una guía de aplicación relacionado para situaciones en las que, después de la aceptación o continuidad del encargo de auditoría del grupo, el socio del encargo del grupo concluye que no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Acceso a información y a individuos

31. El BFC-600 reconoció que hay varios tipos diferentes de problemas de acceso que pueden ocurrir en una auditoría de grupo. Cada tipo de problema de acceso puede requerir un enfoque diferente por parte del auditor del grupo y, por lo tanto, es importante diferenciarlos. El IAASB reconoció que el BFC-600 puede ayudar a abordar estos problemas a través de una guía de aplicación que describa formas de superar las restricciones de acceso a individuos o información, pero no puede hacer cumplir dicho acceso. Por lo tanto, el BFC-600 diferenció entre las restricciones al acceso a la información y los individuos que están fuera del control de la dirección del grupo (apartado 16 del BFC-600) y las que impone la dirección del grupo (apartado 17 del BFC-600).
32. El BFC-600 incluye una guía de aplicación mejorada sobre las restricciones, incluido como el auditor del grupo puede superar varios problemas de acceso. Por ejemplo, el apartado A29 del BFC-600 incluye varios ejemplos, incluidos para las restricciones de acceso relativo a las inversiones por el método de participación.

Resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

33. En general, quienes respondieron al BFC-600 apoyaron los cambios realizados en la sección de Aceptación y Continuidad, pero tuvieron varias sugerencias sobre cómo mejorarla aún más. Además de las sugerencias sobre los requerimientos y la orientación relacionados con el acceso a la información o a los individuos (véase el apartado 34 siguiente), los encuestados:
- Observó que la naturaleza y el alcance de los requerimientos de esta sección eran confusos, ya que incluían requerimientos que no forman parte de los procedimientos de aceptación y

continuidad de la NIA 220 (Revisada). Específicamente, se señaló que los requerimientos que abordan los requerimientos de ética aplicables, los recursos del encargo y la realización del encargo no deben incluirse en esta sección y que la tabla de contenido y la estructura de los encabezados del BFC-600 deben revisarse en consecuencia.

- Solicitó al IAASB que aclare lo que se requiere del auditor en circunstancias en las que se ha proporcionado información sobre los resultados del proceso de seguimiento y corrección o de inspecciones externas con respecto a la firma del auditor del componente (apartado 21(b) del BFC-600). Específicamente, se señaló que la frase “cuando se haya proporcionado la información” podría crear confusión en cuanto al esfuerzo de trabajo necesario esperado para buscar la información.
- Notó una inconsistencia percibida entre el apartado 22 del BFC-600 y el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (*incluidas las Normas Internacionales de Independencia*) (Código IESBA). Los encuestados señalaron que la redacción de “si el auditor de un componente no cumple con los requerimientos de independencia” sugiere que cuando se identifica un incumplimiento, no se permitirá que el auditor del componente participe en la auditoría del grupo, incluso si las consecuencias del incumplimiento pueden abordarse satisfactoriamente. Los representantes de IESBA también compartieron esta preocupación.

Acceso a información y a individuos

34. El apartado A29 del BFC-600 proporcionó varios ejemplos de cómo el auditor del grupo puede superar las restricciones cuando el grupo tiene una participación no controladora en una entidad que se contabiliza por el método de participación. Una de las opciones incluidas fue considerar la información disponible públicamente. Los encuestados del BFC-600 observaron que no era claro si obtener información disponible públicamente en sí es suficiente. De manera similar, se señaló que discutir con los representantes de la dirección del grupo que están en la junta ejecutiva o son miembros de los responsables del gobierno de la entidad no controlada no dará como resultado evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Los encuestados también sugirieron aclarar que el auditor del grupo necesita aplicar el juicio profesional para evaluar si las acciones sugeridas en el apartado A29 del BFC-600 son adecuadas para compensar el impacto del acceso restringido. También se señaló que el juicio profesional del auditor del grupo está influenciado por el riesgo asociado de incorrección material y si la evidencia disponible proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo.

Decisiones del IAASB

Estructura de la Norma

35. Algunos de los apartados incluidos anteriormente en la sección de Aceptación y Continuidad (por ejemplo, apartados relacionados con los requerimientos de ética aplicables, los recursos del encargo y la realización del encargo) se trasladaron a la nueva sección sobre la estrategia general de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo (consulte la sección D). Esto abordó las preocupaciones de los encuestados de que los requerimientos que no forman parte de los procedimientos de aceptación y continuidad de la NIA 220 (Revisada) se incluyen en la sección sobre aceptación y continuidad.
36. El apartado 13 del BFC-600 incluía una determinación preliminar sobre si involucrar a los auditores de los componentes. Para abordar las preocupaciones de que la etapa de aceptación y continuidad es demasiado temprana para tomar una determinación sobre si involucrar a los

auditores de los componentes, este requerimiento se trasladó a la sección sobre la estrategia general de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo.

Recursos del encargo

37. El IAASB aclaró sus intenciones con respecto al apartado 21(b) del BFC-600 al agregar que la información sería proporcionada por la firma del auditor del grupo o, de otro modo, estaría disponible para el socio del encargo del grupo (véase el apartado 26 de la NIA 600 (Revisada)). La referencia a “se ha puesto a disposición de otro modo” pretende abordar las circunstancias en las que la información llega a conocimiento del socio del encargo del grupo, de forma distinta que a través de la firma del auditor del grupo. El IAASB también vinculó el apartado 21(b) al apartado 21(a) del BFC-600 para aclarar que el socio del encargo del grupo también usa los resultados del proceso de seguimiento y corrección o las inspecciones externas para determinar si los auditores de los componentes tienen la competencia y las capacidades adecuadas.
38. En respuesta a los comentarios sobre la inconsistencia percibida del apartado 22 del BFC-600 con el Código IESBA, el presidente y el personal del grupo de trabajo de la NIA 600 se pusieron en contacto con el presidente y el personal del equipo de trabajo de IESBA-Grupo de trabajo de independencia de auditorías de grupo (grupo de trabajo de IESBA). El Grupo de trabajo del IESBA señaló que el Código requiere evaluar la importancia del incumplimiento y luego determinar si se pueden emprender las acciones adecuadas para abordar satisfactoriamente las consecuencias del incumplimiento. Debido a que puede ser posible tomar medidas para abordar satisfactoriamente las consecuencias del incumplimiento, un incumplimiento no descalifica automáticamente el uso del trabajo del auditor del componente.
39. Con base en las discusiones con el Grupo de trabajo de IESBA, el IAASB abordó la inconsistencia percibida al:
 - Cambiar la construcción del apartado 27 de la NIA 600 (Revisada). El IAASB separó la referencia a “preocupaciones serias sobre las cuestiones de los apartados 23 a 26” de la referencia a “requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia”, aclarando así sus intenciones.
 - Adición de una guía de aplicación (apartados A69 de la NIA 600 (Revisada)) que explica que las políticas o procedimientos de la firma también pueden abordar los incumplimientos de los requerimientos de independencia por parte de los auditores de los componentes y las acciones que el auditor del grupo puede tomar en esas circunstancias de conformidad con los requerimientos de ética aplicables. El nuevo apartado establece mejor el apartado A70 de la NIA 600 (Revisada), que aborda la situación cuando un incumplimiento no ha sido abordado satisfactoriamente.

Acceso a información o a individuos

40. En respuesta a los comentarios de quienes respondieron al BFC-600, el IAASB realizó varios cambios en la sección sobre acceso a la información y a los individuos, que incluyen:
 - Diferenciar entre las circunstancias en las que el auditor del grupo puede superar las restricciones de acceso a la información y a los individuos y las circunstancias en las que el grupo tiene una participación no controladora en una entidad que se contabiliza por el método de la participación y el acceso del auditor del grupo a la información y los individuos está restringido. En ambas circunstancias, el IAASB también proporcionó ejemplo de **cómo** el auditor del grupo es capaz de superar las restricciones (véanse los apartados A40 y A41

de la NIA 600 (Revisada)).

- Diferenciar entre restricciones de acceso a la documentación de auditoría del auditor de componentes y restricciones de acceso a individuos e información. Se señaló que el apartado A29 del BFC-600 incluía ambas formas de restricciones. Para mejorar la claridad de la norma, el IAASB consideró que era mejor diferenciar entre ambas restricciones y decidió dividir el apartado en dos apartados separados. El apartado relacionado con las restricciones de acceso a la documentación de auditoría del auditor del componente se trasladó a la sección de documentación de auditoría (apartado A180 de la NIA 600 (Revisada)). Véanse los apartados 95 y 96 siguientes.
- Aclarar que, cuando el grupo tiene una participación no controladora en una entidad que se contabiliza por el método de participación y el acceso del auditor del grupo a la información o a los individuos está restringida, es una cuestión de juicio profesional si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. En esas circunstancias, el apartado de la guía de aplicación destaca que el auditor del grupo puede considerar si esas restricciones son inconsistentes con las afirmaciones de la dirección del grupo con respecto a la idoneidad del uso del método contable de participación (ver apartado A42 de la NIA 600 (Revisada)).

Sección D– Planificar y realizar un encargo de auditoría de grupo

Antecedentes

41. El BFC-600 incluyó un nuevo enfoque para planificar y realizar un encargo de auditoría de grupo, denominado enfoque basado en el riesgo. Al desarrollar este enfoque, el IAASB tenía los siguientes objetivos:
- Un mayor alineamiento con los requerimientos de la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 330;
 - Un mayor enfoque en la responsabilidad del auditor del grupo, con la asistencia de los auditores de los componentes según sea necesario, para:
 - Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, tanto en los estados financieros del grupo como en las afirmaciones, y
 - Diseñar y desarrollar procedimientos de auditoría posteriores de conformidad con la NIA 330; y
 - Un mayor enfoque en la planificación de un alcance adecuado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (es decir, no simplemente recurrir por defecto a “una auditoría” de la información financiera del componente). El enfoque del auditor del grupo debe centrarse en si, y cómo, los riesgos valorados de incorrección material de los estados financieros del grupo se abordan a través del trabajo realizado en el grupo por el auditor del grupo o mediante el trabajo realizado en los componentes, incluidos los auditores de los componentes.
42. El enfoque basado en el riesgo para una auditoría de grupo enfatiza la necesidad de pensar sobre qué, cómo y por quién, y dónde se realiza el trabajo, por ejemplo:
- Qué: determinar clases significativas de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar en los estados financieros del grupo al identificar y valorar los riesgos de incorrección material de los estados financieros del grupo en las afirmaciones;
 - Cómo: determinar la estrategia de auditoría más adecuada (por ejemplo, pruebas centralizadas o descentralizadas, o una combinación) y la naturaleza, oportunidad y el

alcance de los procedimientos de auditoría adicionales para abordar los riesgos valorados de incorrección material de los estados financieros del grupo; y

- Por quién y dónde: determinar si el auditor del grupo o los auditores de los componentes obtendrán evidencia de auditoría en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo, y los componentes en los que se realizará el trabajo de auditoría.

Resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

43. En general, los encuestados del BFC-600 destacaron un apoyo significativo a los principios del enfoque basado en el riesgo y la premisa general de que el auditor del grupo asume la responsabilidad de los procedimientos de valoración del riesgo y el trabajo realizado para respaldar la opinión de auditoría del grupo. Sin embargo, los encuestados cuestionaron lo que parecía ser una presunción en el BFC-600 de que el auditor del grupo debería realizar directamente, o hacerse cargo de gran parte de lo que los auditores de los componentes están haciendo según la NIA 600 actual. En este aspecto, los encuestados resaltaron la importancia del papel que juegan los auditores de los componentes en una auditoría de grupo. Los encuestados también indicaron que, para algunas auditorías de grupo, el enfoque en los componentes significativos continúa siendo adecuado.
44. Los encuestados notaron que el enfoque basado en el riesgo sin la participación de los auditores de los componentes puede funcionar bien para las auditorías de los estados financieros del grupo de grandes grupos corporativos bastante homogéneos con un sistema efectivo de control interno y cuyas entidades y unidades de negocios están ubicadas en su mayoría en el mismo país, con un idioma, cultura, leyes y reglamentos y prácticas comerciales comparativamente uniformes. Cuando este no es el caso, la participación de los auditores de los componentes es de vital importancia para la calidad de la auditoría, ya que no involucrar a los auditores de los componentes puede resultar en:
 - Pasar por alto riesgos significativos para los estados financieros del grupo que surgen en el componente, particularmente para grupos que son complejos y grandes. Esto, a su vez, puede dar lugar a una valoración incompleta o inexacta de los riesgos de incorrección material por parte del auditor del grupo y a una respuesta insuficiente a los riesgos valorados.
 - Una amplia diversidad en la práctica entre equipos y firmas debido a la naturaleza altamente iterativa de los requerimientos y la falta de una estructura definida en el BFC-600 para el enfoque para determinar los componentes y determinar el alcance del trabajo a realizar para la auditoría del grupo.
45. Además, quienes respondieron notaron que cierta redacción en el BFC-600 puede socavar la importante función del auditor del componente y podría desalentar la participación de los auditores del componente y poner demasiado énfasis en el auditor del grupo.
46. Los encuestados también cuestionaron la ubicación de la sección Comunicación de dos vías entre el equipo del encargo del grupo y el auditor del componente en el BFC-6900 y sugirieron que se podría agregar más énfasis en la comunicación de dos vías antes en la norma. Además, los encuestados señalaron que la redacción de muchos de los requerimientos de comunicación era más descendente, del auditor del grupo a los auditores de los componentes, y que se podía hacer más en relación con las expectativas sobre las comunicaciones de los auditores de los componentes al auditor del grupo (es decir, de abajo hacia arriba).

47. Los encuestados señalaron que existen desafíos específicos para determinar el enfoque de la auditoría del grupo cuando hay una gran cantidad de componentes individualmente insignificantes que pueden ser financieramente significativos para el grupo en conjunto. Aunque el apartado A89 del ED-600 discutió este tema, se sugirió que una orientación adicional sería útil para aclarar cómo puede abordarse un riesgo de incorrección material relevante para múltiples unidades de negocios o entidades en todo el grupo.

Decisiones del IAASB

Estructura de la Norma

48. Conforme a los comentarios de los encuestados al BFC-600, quedó claro que al BFC-600 le faltaba un marco claro sobre cómo aplicar el enfoque basado en el riesgo, especialmente en relación con:
- Lo que se necesita hacer para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material de los estados financieros del grupo; y
 - Quién necesita hacer el trabajo (es decir, la distribución de esfuerzo más adecuada entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes).
49. En respuesta, el IAASB realizó los siguientes cambios en la estructura de la norma relacionada con el enfoque basado en el riesgo:
- Se introdujo una nueva sección que destaca las consideraciones especiales en una auditoría de grupo relacionadas con el desarrollo de la estrategia general de auditoría de grupo y el plan de auditoría de grupo. Esta sección vincula la NIA 600 (Revisada) con la NIA 300 (véanse también los apartados 51 a 54 siguientes).
 - Se mejoró el flujo de la norma. El IAASB era de la opinión de que cuando los auditores de componentes están involucrados en la realización de procedimientos de valoración de riesgos, generalmente estarían involucrados, tanto en la obtención de un conocimiento del grupo y su entorno como en la identificación y valoración de riesgos de incorrección material. Por lo tanto, el IAASB fusionó los requerimientos relacionados con la participación de los auditores de los componentes en estos dos aspectos de la auditoría (apartados 25 y 32 del BFC-600) en el apartado 34 de la NIA 600 (Revisada).
 - Proporcionó mayor claridad sobre cuándo se puede usar cada uno de los tres enfoques para asignar procedimientos de auditoría adicionales a los auditores del componente (por ejemplo, diseñar y realizar procedimientos de auditoría adicionales en toda la información financiera del componente, diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría adicionales en una o más clases de transacciones, saldos de cuenta o información a revelar, o realizar procedimientos de auditoría adicionales específicos).
50. El IAASB también reconoció que, a pesar de la estructura de la norma, planificar y realizar una auditoría de grupo no es un proceso lineal; es posible que sea necesario cambiar las decisiones iniciales tomadas en función de la información obtenida a medida que avanza la auditoría del grupo. Por lo tanto, el IAASB destacó la naturaleza iterativa de una auditoría de grupo. Véanse, por ejemplo, los apartados A47, A108 y A151 de la NIA 600 (Revisada).

Estrategia global de auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo

51. Los apartados 15 y 16 de la NIA 600 actual se basaron en la NIA 300. Al desarrollar el BFC-600, el IAASB concluyó que el apartado 15 no incluía una consideración especial para las auditorías de

grupo y, por lo tanto, se eliminó. Apartado 16 requiere que el socio del encargo del grupo revise la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo. El IAASB consideró que esto era útil para todos los encargos de auditoría y, por lo tanto, el BFC-600 incluyó una modificaciones en consecuencia a la NIA 300 para extender el requerimiento a todas las auditorías.

52. En sus deliberaciones sobre las respuestas al BFC-600, el IAASB destacó la importancia de establecer la estrategia general de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo. La estrategia general de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo establecen qué, cómo, quién y dónde se realizará el trabajo de auditoría. El IAASB consideró que la estrategia general de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo ayudan a construir un marco sobre cómo abordar la auditoría del grupo y ayudan al auditor del grupo a, por ejemplo:

- Identificar los recursos necesarios, incluida la cantidad de recursos que se asignarán y la naturaleza de los recursos que se implementarán para áreas de auditoría específicas (por ejemplo, el despliegue de miembros del equipo experimentados para áreas de alto riesgo o la asignación de expertos para abordar cuestiones complejas); y
- Determinar la naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo de auditoría a realizar, incluidos los componentes en los que se realizará el trabajo de auditoría y la naturaleza del trabajo de auditoría.

53. El IAASB concluyó que las consideraciones especiales al establecer la estrategia general de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo se relacionan con:

- Los componentes en los que se realizará el trabajo de auditoría; y
- Los recursos necesarios para realizar el encargo de auditoría del grupo, incluida la naturaleza, el momento y el alcance de la participación de los auditores de los componentes.

Para abordar estas consideraciones especiales, el IAASB incluyó un nuevo requerimiento (apartado 22 de la NIA 600 (Revisada)) sobre la estrategia general de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo, reforzando así el vínculo entre la NIA 600 (Revisada) y la NIA 300.

54. Para abordar los comentarios planteados por los encuestados del BFC-600 sobre la eliminación del concepto de componentes significativos, el IAASB señaló en el apartado A51 de la NIA 600 (Revisada) que la determinación de los componentes en los que realizar el trabajo de auditoría es una cuestión de juicio profesional. Este apartado también resalta cuestiones que pueden influenciar la determinación del auditor del grupo sobre cuales componentes realizar el trabajo de auditoría, incluida la desagregación de clases significativas de transacciones, saldos de cuenta e información a revelar en los estados financieros del grupo a través de componentes, considerando el tamaño y la naturaleza de los activos, pasivos y transacciones en la ubicación o unidad de negocios en relación con los estados financieros del grupo.

Importancia de la participación de los auditores de los componentes

55. El IAASB es de la opinión de que la participación de los auditores de los componentes es fundamental para muchos encargos de auditoría del grupo y reconoce que este mensaje no fue claro para muchos de los encuestados del BFC-600. Para abordar los comentarios de los encuestados, el IAASB realizó varios cambios en la NIA 600 (Revisada) para resaltar el importante papel que desempeñan los auditores de componentes en una auditoría de grupo:

FUNDAMENTO DE LAS CONCLUSIONES: NIA 600 (REVISADA) INCLUIDAS LAS MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA Y EN CONSECUENCIA A OTRAS NORMAS

- Introducción – El IAASB destacó que los auditores de los componentes pueden tener una mayor experiencia y un conocimiento más profundo de los componentes y sus entornos (incluidas las leyes y reglamentos locales, las prácticas comerciales, el idioma y la cultura).
- Estrategia general de auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo – El IAASB incluyó una guía de aplicación extensa sobre los recursos necesarios para realizar el encargo de auditoría del grupo. Entre otras cuestiones, la guía de aplicación:
 - o Establece cuestiones que pueden influir en la determinación del auditor del grupo sobre si involucrar a los auditores de los componentes; y
 - o Resalta que los auditores de los componentes pueden, y generalmente lo hacen, involucrarse en todas las fases de la auditoría de grupo.
- Responder a los riesgos de riesgos de incorrección material – El IAASB realizó diversos cambios a esta sección, incluido:
 - o Aclarar el requerimiento de responder a los riesgos valorados de incorrección material (apartado 37 de la NIA 600 (Revisada)) agregando que la responsabilidad del auditor del grupo por la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales a realizar, incluida la determinación de los componentes en los que se realizarán los procedimientos de auditoría adicionales y la naturaleza, oportunidad y el alcance del trabajo que se realizará en esos componentes.
 - o Usar una redacción más neutral en la guía de aplicación. Los encuestados del BFC-600 señalaron que la guía de aplicación se centró más en que el auditor del grupo realizara los procedimientos de forma centralizada y que la participación de los auditores de los componentes se describió como un enfoque menos deseable. En respuesta, el IAASB revisó los apartados A124–A127 de la NIA 600 (Revisada). El IAASB también destacó que cuando los procedimientos de auditoría adicionales se realizan de forma centralizada, los auditores de los componentes aún pueden estar involucrados en la realización de procedimientos de auditoría adicionales (apartado A126 de la NIA 600 (Revisada)).

56. Dados los cambios descritos en el apartado 55 anterior, el IAASB consideró que el Anexo 1 del BFC-600 ya no era necesario, ya que la mayor parte del material de ese anexo se incluyó en la guía de aplicación de la sección de estrategia general de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo de la NIA 600 (Revisada).

Comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores del componente

57. En respuesta a los comentarios de los encuestados, el IAASB:

- Se trasladó el requerimiento de que el auditor del grupo se comunique con los auditores de los componentes sobre las responsabilidades del auditor del componente y las expectativas del auditor del grupo, anteriormente en la norma, como parte de la sección estrategia general de auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo (apartado 29 de la NIA 600 (Revisada)). El IAASB fue de la opinión de que este apartado, y la guía de aplicación relacionada, es de naturaleza más general y establece los principios generales para la comunicación de dos vías a lo largo de la auditoría del grupo. Para abordar los comentarios de quienes respondieron sobre la naturaleza percibida de arriba hacia abajo de los requerimientos, el IAASB revisó los requerimientos y la guía de aplicación para incluir expectativas sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de las comunicaciones.

- Reestructuró los requerimientos relacionados con las comunicaciones del auditor del grupo, al auditor del componente y viceversa. Para abordar los comentarios de que la estructura de las comunicaciones no estaba clara, el IAASB movió el apartado 41 del BFC-600 para convertirlo en el apartado 32 de la NIA 600 (Revisada) en la sección de Conocimiento del grupo y su entorno.
- Se amplió el apartado 45(e) de la NIA 600 (Revisada) para incluir un requerimiento para que el auditor del componente comunique las incorrecciones corregidas, además de las incorrecciones no corregidas, de la información financiera del componente identificada por el auditor del componente que están por encima del umbral comunicado por el auditor del grupo. El IAASB fue de la opinión de que el auditor del grupo debe estar al tanto de las incorrecciones corregidas, ya que esto puede indicar la existencia de otras incorrecciones en la información financiera de otros componentes dentro del grupo.
- Se revisó el apartado 45(k) de la NIA 600 (Revisada) para referirse únicamente a los hallazgos y conclusiones generales del auditor del componente para abordar las preocupaciones sobre la confianza indebida por parte del auditor del grupo en una “opinión” proporcionada por un auditor del componente.

Gran número de los componentes cuya información financiera es individualmente inmaterial pero significativa en el conjunto de los estados financieros del grupo

58. El IAASB reconoció los desafíos únicos que el auditor del grupo puede enfrentar al planificar y ejecutar procedimientos de auditoría adicionales en circunstancias en las que las clases significativas de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar en los estados financieros del grupo se desagregan en un gran número de componentes. Por lo tanto, el IAASB revisó la guía de aplicación de la NIA 600 (Revisada) (apartados A128–A130 de la NIA 600 (Revisada)) para brindar orientación adicional en estas circunstancias. Al hacerlo, el IAASB eliminó la referencia a componentes “individualmente financieramente insignificante” y en su lugar se enfocó en un gran número de componentes cuya información financiera es individualmente inmaterial pero significativa en el conjunto de los estados financieros del grupo.
59. En estas circunstancias, la NIA 600 (Revisada) señala que una de las opciones para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es realizar procedimientos analíticos sustantivos de conformidad con la NIA 520.¹³ El IAASB incorporó el apartado A90 del BFC-600 en el apartado A129 de la NIA 600 (Revisada) porque los encuestados estaban confundidos acerca de si el apartado A90 del BFC-600 pretendía ser una referencia amplia a la realización de procedimientos analíticos sustantivos en una auditoría de grupo o estaba relacionado con estas circunstancias específicas.

Sección E - Uso de evidencia de auditoría de una auditoría realizada para otra finalidad

Antecedentes

60. El BFC-600 incluía un requerimiento (apartado 42) que se aplicaba en situaciones en las que se realizaba una auditoría de los estados financieros de una entidad o unidad de negocios que forma parte del grupo, y se emitía un informe de auditoría por razones legales, reglamentarias u otras razones, y el auditor del grupo tiene previsto utilizar dicho trabajo como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo.

¹³ NIA 520, *Procedimientos analíticos*.

Resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

61. Los encuestados señalaron que, tal como está escrito, el apartado era demasiado limitado y no abordaba completamente una serie de cuestiones relevantes, entre ellas:
- La auditoría para otro propósito y la auditoría de grupo a menudo se realizan simultáneamente;
 - La evidencia de auditoría obtenida de una auditoría realizada para otro propósito puede ser crítica para una auditoría de grupo; y
 - No utilizar el trabajo de la auditoría para otro propósito, dará lugar a la duplicación de procedimientos.
62. Los encuestados recomendaron que este tema se aborde de manera más integral (por ejemplo, mediante la inclusión de un marco) para guiar a los profesionales sobre el uso de la evidencia de auditoría obtenida de una auditoría realizada para otro propósito. Un marco ayudaría a aclarar las circunstancias en las que el uso de tal evidencia de auditoría es adecuado, incluidos los beneficios que pueden surgir al coordinar el esfuerzo de trabajo entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes.

Decisiones del IAASB

63. El IAASB discutió los comentarios de quienes respondieron y reconoció que el apartado 42 en el BFC-600 carecía de claridad. El IAASB señaló que hay muchas maneras diferentes en las que se pueden estructurar y coordinar la auditoría del grupo y la auditoría realizada para otro propósito.
64. Con base en los comentarios recibidos, el IAASB acordó que la NIA 600 (Revisada) debe seguir centrándose únicamente en la auditoría del grupo y no explicar en detalle las consideraciones prácticas o las interacciones que se necesitan entre el auditor del grupo y el auditor del componente en relación con el trabajo que se está realizando para una auditoría realizada con otro propósito. Por lo tanto, el IAASB acordó:
- Borrar el apartado 42, debido a que creaba una gran confusión.
 - Incluir una guía de aplicación a la Introducción (apartado A10 y A11) a la NIA 600 (Revisada) para reconocer que cuando los procedimientos de auditoría son realizados por un auditor de un componente para una auditoría de los estados financieros de un componente por razones legales, reglamentarias u otras, el auditor del grupo puede utilizar ese trabajo de auditoría, siempre que el auditor del grupo esté satisfecho de que dicho trabajo es adecuado para los fines de la auditoría del grupo. La guía de aplicación resalta que en cualquier caso, se aplican los requerimientos de la NIA 600 (Revisada), incluidos los relacionados con la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo. El apartado A76 de la NIA 600 (Revisada) proporciona ejemplos de diferentes formas en las que el socio del encargo del grupo puede asumir la responsabilidad de dirigir y supervisar a los auditores de los componentes y revisar su trabajo.
 - Desarrollar una orientación no autorizada (por ejemplo, como parte de los materiales de apoyo a la implementación) para explicar cómo el auditor del grupo puede cumplir con los requerimientos de la NIA 600 (Revisada) cuando utiliza el trabajo realizado para una auditoría realizada con otro propósito.

Sección F – Importancia relativa o materialidad

Antecedentes y resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

65. Debido al llamado de las partes interesadas para una mayor claridad sobre el concepto de riesgo de agregación, se agregó una definición de riesgo de agregación en el apartado 9(a) del BFC-600. Los encuestados apoyaron la definición de riesgo de agregación. Sin embargo, debido a que el riesgo de agregación existe en todas las auditorías, como se indica en el apartado A11 del BFC-600, los encuestados sugirieron que la definición de riesgo de agregación también debería incluirse en la NIA 320.
66. Los términos "materialidad del componente" y "materialidad para la ejecución del trabajo del componente" se utilizan en la NIA 600 actual. Bajo el enfoque basado en el riesgo en el BFC-600, no había un requerimiento para que el auditor del grupo identificara los componentes importantes, ni un requerimiento para una auditoría de esos componentes importantes. Debido al enfoque basado en el riesgo del BFC-600, el IAASB determinó que el monto de materialidad que se usará en la planificación y ejecución de los procedimientos de auditoría sobre la información financiera de los componentes para fines de la auditoría del grupo se denominó, más apropiadamente, como "materialidad para la ejecución del trabajo del componente" e incluyó una definición de ese término en el apartado 9(e) del BFC-600.
67. Los encuestados apoyaron la definición de materialidad para la ejecución del trabajo del componente, pero también sugirieron que el IAASB considere retener la definición separada de "materialidad del componente" para situaciones en las que el auditor del grupo solicita a un auditor del componente que realice una "auditoría" de la información financiera del componente.
68. Los encuestados también solicitaron orientación adicional, además de los factores del apartado A75 del BFC-600, para ayudar al auditor del grupo a determinar de manera adecuada y consistente la materialidad para la ejecución del trabajo del componente. Además, los encuestados sugirieron que podría proporcionarse orientación adicional sobre situaciones en las que puede ser apropiado establecer la materialidad para la ejecución del trabajo del componente en un nivel que se acerque a la materialidad para la ejecución del trabajo del grupo.

Decisiones del IAASB

69. El IAASB señaló que el concepto de riesgo de agregación ya está incluido en el apartado A13 de la NIA 320, pero el riesgo de agregación no se define por separado en esa norma. Sin embargo, en respuesta a los comentarios recibidos y para reconocer que el riesgo de agregación existe en todas las auditorías, el IAASB decidió incluir una definición de riesgo de agregación como una modificación en consecuencia a la NIA 320, junto con el cambio correspondiente a la definición de materialidad de la ejecución del trabajo.
70. El IAASB reafirmó su opinión de que la materialidad para la ejecución del trabajo del componente era el término apropiado para usar en la NIA 600 (Revisada) (apartado 14(e)). Al hacerlo, el IAASB señaló que su justificación para no referirse a la "materialidad del componente" en la NIA 600 (Revisada) era diferenciar la materialidad utilizada en la planificación y realización de procedimientos de auditoría sobre la información financiera del componente de la materialidad utilizada en la realización de una auditoría independiente de los estados financieros del componente (es decir, por razones legales, reglamentarias u otras).
71. En sus discusiones sobre el BFC-600, el IAASB determinó que los factores del apartado A75 del BFC-600 que el auditor del grupo puede tener en cuenta al establecer la materialidad para la ejecución del trabajo del componente, deben basarse en principios y deben centrarse

en cuestiones relacionadas con el riesgo de agregación. Después de considerar los comentarios de los encuestados, el IAASB concluyó que la lista de factores del apartado A118 de la NIA 600 (Revisada) sigue siendo adecuada. Sin embargo, el IAASB indicó en el apartado A118 que a determinación de la materialidad para la ejecución del trabajo del componente no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional.

72. El IAASB agregó el apartado A119 de la NIA 600 (Revisada) para brindar orientación sobre las circunstancias en las que puede ser adecuado establecer la materialidad para la ejecución del trabajo del componente en un monto más cercano a la materialidad para la ejecución del trabajo del grupo, y determinar la materialidad para la ejecución del trabajo del componente para una participación no controladora en una entidad que se contabiliza por el método de participación. El IAASB también consideró las solicitudes de orientación adicional o ejemplos para determinar la materialidad para la ejecución del trabajo del componente, pero concluyó que cualquier ejemplo resuelto debe proporcionarse fuera de la NIA 600 (Revisada) (por ejemplo, como parte de los materiales de apoyo a la implementación). Aunque hay algunos métodos que pueden usarse más comúnmente en la práctica, proporcionar ejemplos en la NIA 600 (Revisada) puede tener consecuencias no deseadas, incluidas las percepciones de sancionar un enfoque particular.

Sección G – Documentación

Antecedentes

73. El IAASB reconoce que requerimientos y una orientación sólidos con respecto a la documentación de auditoría para una auditoría de grupo, es un tema importante de interés público. Por lo tanto, al desarrollar el BFC-600, el IAASB buscó mejorar los requerimientos de documentación para las auditorías de grupo y aclarar que la documentación de auditoría para una auditoría de grupo está sujeta a los requerimientos de la NIA 230 y los requerimientos de documentación específicos de otras NIA relevantes.
74. Con base en sus discusiones y las aportaciones de las partes interesadas, el IAASB incluyó requerimientos de documentación mejorados en el BFC-600, incluido un requerimiento revisado centrado en la dirección, supervisión y revisión de los auditores de los componentes por parte del auditor del grupo, en consonancia con otros cambios en el BFC-600 para alinearse con los principios y requerimientos de la NIA 220 (Revisada) propuesta. La guía de aplicación del BFC-600 incluía ejemplos de documentación de la participación del auditor del grupo en el trabajo de los auditores de los componentes.
75. El IAASB explicó en el BFC-600 que la documentación de auditoría para un encargo de auditoría de grupo incluye documentación de la naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo realizado por los auditores de componentes en relación con un componente (documentación del auditor del componente), y que dicha documentación puede residir en el archivo de auditoría del auditor del componente y no necesita ser replicado en el archivo de auditoría del auditor del grupo.
76. El IAASB también discutió si se podría proporcionar orientación en el BFC-600 con respecto a la documentación del auditor de componentes que puede necesitar incluirse en el archivo de auditoría del auditor del grupo. Más allá de las cuestiones ya abordadas en el apartado 57(e) del BFC-600, el IAASB determinó que proporcionar ejemplos de otras cuestiones podría considerarse incompleto en vista de las muchas circunstancias diferentes que se encuentran en las auditorías de grupo. En consecuencia, el apartado A124 del BFC-600 indicó que el auditor del grupo puede determinar, con base en el juicio profesional, que es adecuado incluir partes relevantes de la documentación del auditor del componente en el archivo de auditoría del auditor del grupo (por ejemplo, documentación de cuestiones significativas abordadas por el auditor del componente que

son relevantes para la auditoría del grupo).

77. Con base en las aportaciones de los reguladores y otras partes interesadas y la divulgación de estos, el IAASB agregó una guía de aplicación al BFC-600 para abordar las complejidades y los desafíos adicionales con respecto a la documentación de auditoría en una auditoría de grupo cuando el acceso a la documentación del auditor del componente está restringido.

Resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

78. En general, los encuestados expresaron su apoyo a los requerimientos de documentación mejorados y a la guía de aplicación en el BFC-600, incluida la orientación adicional relacionada con la documentación de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y la revisión de su trabajo. Sin embargo, los encuestados tuvieron numerosas sugerencias sobre cuestiones, además de las descritas en el apartado 57 del BFC-600 que debería requerirse documentar o para las cuales sería útil orientación adicional, generalmente relacionadas con los siguientes temas clave:

- *La revisión del auditor del grupo de la documentación de auditoría del auditor del componente.* En este sentido, los encuestados indicaron que la documentación debe demostrar el alcance de la supervisión de los auditores del componente (es decir, dirección y supervisión) y cómo el auditor del grupo llegó a sus conclusiones con respecto a lo adecuado de su trabajo.
- *La medida en que la documentación de auditoría del auditor del componente debe incluirse en el archivo de auditoría del auditor del grupo.* Los encuestados tenían puntos de vista variados sobre la naturaleza y el alcance de la documentación relacionada con el trabajo de los auditores de los componentes que debería incluirse en el archivo de auditoría del auditor del grupo. En algunos casos, los encuestados creían que, aun cuando no haya restricciones de acceso, el archivo del auditor del grupo debe incluir una descripción más detallada de los procedimientos de auditoría realizados por los auditores de los componentes, así como una descripción de la evidencia obtenida y los hallazgos y conclusiones del auditor del componente. Otros encuestados apoyaron la orientación del BFC-600 y la necesidad de juicio profesional por parte del auditor del grupo.
- *La evaluación del auditor del grupo sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.* Los encuestados sugirieron que la documentación del encargo de auditoría del grupo debe proporcionar bases suficientes para la evaluación del auditor del grupo sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, incluido el trabajo realizado por los auditores de los componentes, sobre la cual basar la opinión de auditoría del grupo. En este sentido, los encuestados señalaron que los requerimientos de documentación podrían fortalecerse vinculando más explícitamente los requerimientos de documentación del apartado 57 del BFC-600 a la evaluación general de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría.
- *Comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores del componente.* Los encuestados generalmente apoyaron los requerimientos propuestos en el BFC-600 pero pidieron mayor claridad sobre qué comunicaciones deben documentarse. También hubo sugerencias para un requerimiento para documentar la comunicación del auditor del grupo con los auditores de los componentes sobre sus responsabilidades y las expectativas del auditor del grupo sobre el trabajo a realizar.

- *La evaluación de la competencia y capacidades de los auditores de los componentes.* El apartado 21 del BFC-600 requería que el socio del encargo del grupo determinara que los auditores de los componentes tienen la competencia y las capacidades adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar el trabajo que se les solicita. Sin embargo, los encuestados señalaron que no había ningún requerimiento en el BFC-600 con respecto a la documentación del fundamento para esta evaluación.
79. El apartado A124 del BFC-600 incluyó una redacción, consistente con la NIA 230, acerca de que la documentación de auditoría para un encargo de auditoría de un grupo debe ser suficiente para permitir que un auditor experimentado, que no tenga conexión previa con la auditoría, comprenda la naturaleza, oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría realizados, la evidencia obtenida, y las conclusiones alcanzadas con respecto a las cuestiones significativas surgidas durante la auditoría del grupo. Los encuestados sugirieron que esto se establezca más explícitamente dentro de los requerimientos de la norma revisada.
80. Los encuestados en general apoyaron la guía de aplicación del BFC-600 relacionado con las circunstancias en las que se restringe el acceso a la documentación del auditor del componente. Sin embargo, los encuestados comentaron que una orientación adicional sería útil para aclarar el nivel de detalle necesario para describir los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor del componente sobre cuestiones relevantes para la auditoría del grupo, la evidencia obtenida al aplicar los procedimientos y los hallazgos y conclusiones alcanzados por el auditor del componente con respecto a esas cuestiones.

Decisiones del IAASB

81. De acuerdo con su enfoque en el desarrollo del BFC-600, el IAASB discutió la necesidad de mantener los requerimientos de documentación en la NIA 600 (Revisada) basados en principios y construir sobre los principios de la NIA 230. Para mejorar el vínculo con la NIA 230, el IAASB elevó la redacción de "auditor experimentado" de la guía de aplicación a los requerimientos de la NIA 600 (Revisada) (apartado 59). El IAASB también agregó una guía de aplicación explicando que otras NIA contienen requerimientos específicos de documentación cuya finalidad es aclarar la aplicación de la NIA 230 en las circunstancias particulares indicadas en esas otras NIA.
82. Para proporcionar claridad adicional, el IAASB revisó la guía de aplicación (apartado A168) para incluir una declaración fáctica de que la documentación de auditoría, para una auditoría de grupo, comprende la documentación en el archivo del auditor del grupo y la documentación separada en los archivos del auditor del componente respectivo relacionada con el trabajo realizado por los auditores del componente para fines de la auditoría del grupo (es decir, la documentación de la auditoría de los auditores del componentes).
83. En respuesta a los comentarios de los encuestados, el IAASB realizó varias revisiones para mejorar los requerimientos y la guía de aplicación de la NIA 600 (Revisada), como se explica más detalladamente en los apartados 84 a 97 a continuación, en relación con los temas clave discutidos en el apartado 78 anterior.

Revisión del auditor del grupo de la documentación de auditoría del auditor del componente

84. El IAASB discutió que la revisión de la documentación de auditoría del auditor del componente está directamente relacionada con la dirección y supervisión del auditor del grupo sobre los auditores del componente y la revisión de su trabajo, consistente con el principio en la NIA 220 (Revisada). En este sentido, el IAASB observó que las comunicaciones entre el auditor del grupo y

los auditores de los componentes ocurren a lo largo de la auditoría del grupo, además de la comunicación requerida del auditor del componente sobre cuestiones relevantes para la conclusión del auditor del grupo con respecto a la auditoría del grupo (apartado 44 del BFC-600). El IAASB también señaló que el auditor del grupo puede revisar el trabajo del auditor de un componente en varios puntos durante la auditoría del grupo.

85. Después de considerar los comentarios de los encuestados del BFC-600, y para resaltar la importancia de la revisión del auditor del grupo de la documentación de auditoría del auditor de componentes, el IAASB trasladó el requerimiento del apartado 45(b) del BFC-600 a un requerimiento separado (apartado 47 de la NIA 600 (Revisada)). Para enfatizar que esta revisión requerida está destinada a complementar otras revisiones del trabajo del auditor de componentes ya realizado durante la auditoría del grupo, el IAASB revisó la redacción para indicar que el auditor del grupo debe determinar si, y en qué medida, es necesaria para revisar la documentación adicional de auditoría del auditor de componentes (énfasis agregado). El IAASB mejoró aún más el requerimiento para indicar que, al tomar la determinación, se requiere que el auditor del grupo considere la naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo realizado por el auditor del componente, la competencia y capacidades del auditor del componente, y la dirección y supervisión del auditor del componente y la revisión de su trabajo.
86. El requerimiento del apartado 47 de la NIA 600 (Revisada) está respaldado por la guía de aplicación que se basa en los principios de la NIA 220 (Revisada). La guía de aplicación (apartado A148 de la NIA 600 (Revisada)) destaca cuestiones relevantes para la participación continua del auditor del grupo en el trabajo del auditor del componente, que incluyen:
- Comunicaciones del auditor del componente. El IAASB señaló que las comunicaciones son una parte integral de la dirección, supervisión y revisión de los auditores de los componentes y, por lo tanto, deben considerarse al tomar la determinación requerida por el apartado 47 (por ejemplo, las comunicaciones entre el auditor del grupo y el auditor del componente pueden indicar la necesidad de cambiar el naturaleza, oportunidad o alcance de la dirección, supervisión y revisión del auditor del componente).
 - La revisión de la documentación de auditoría del auditor del componente por parte del auditor del grupo durante el curso del encargo de auditoría del grupo o por el socio del encargo del grupo de conformidad con el apartado 31 de la NIA 220 (Revisada) .
87. El IAASB también discutió las preocupaciones planteadas acerca de que la naturaleza condicional de la redacción del apartado 47 de la NIA 600 (Revisada) puede dar lugar a que el auditor del grupo decida no revisar la documentación de auditoría del auditor del componente cuando esa revisión estaría justificada dadas las circunstancias. Sin embargo, el IAASB concluyó que el requerimiento prevé una determinación positiva por parte del auditor del grupo con respecto a la revisión de la documentación adicional de auditoría del auditor del componente que considera adecuadamente los hechos y circunstancias de la auditoría del grupo, y está impulsada por la consideración del auditor del grupo sobre las cuestiones del apartado 47.
88. El IAASB también reforzó el requerimiento del apartado 59(f) de la NIA 600 (Revisada) para agregar una referencia específica a la revisión adicional del auditor del grupo de la documentación de auditoría del auditor del componente de conformidad con el apartado 47 de la NIA 600 (Revisada).

Alcance de la documentación de auditoría del auditor del componente incluida en el archivo de auditoría del auditor del grupo

89. En respuesta a los comentarios recibidos, el IAASB revisó la redacción de la guía de aplicación (apartado A176 de la NIA 600 (Revisada)) para enfatizar el principio general de que la documentación de auditoría del auditor del componente normalmente no necesita ser replicada en el archivo de auditoría del auditor del grupo. Sin embargo, el IAASB aclaró que el auditor del grupo puede decidir resumir, replicar o conservar copias de cierta documentación del auditor del componente en el archivo de auditoría del auditor del grupo para complementar la descripción de una cuestión en particular en las comunicaciones del auditor del componente, y proporciona ejemplos.

Fundamento para la evaluación del auditor del grupo sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, incluido el trabajo realizado por los auditores del componente

90. El IAASB agregó una guía de aplicación (apartado A167) de la NIA 600 (Revisada) para proporcionar un vínculo más fuerte entre los requerimientos de documentación y la evaluación general del auditor del grupo en cuanto a si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, incluido el trabajo realizado por los auditores del componente, en el que basar la opinión de auditoría del grupo.
91. El IAASB también señaló que los requerimientos de los apartados 45 a 48 de la NIA 600 (Revisada) se relacionan con la evaluación de las comunicaciones del auditor del componente y lo adecuado de su trabajo. Estos requerimientos, los cuales fueron reordenados del BFC-600 para presentar un flujo más lógico, informan la evaluación del auditor del grupo sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría realizado, incluidos los del trabajo realizado por los auditores de los componentes, sobre los cuales fundamentar la opinión de auditoría.

Comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores del componente

92. El IAASB aclaró el apartado 59(g)(i) de la NIA 600 (Revisada) para indicar que estas comunicaciones se refieren a cuestiones, si las hubiere, relacionadas con fraude, partes vinculadas y empresas en funcionamiento comunicadas, de conformidad con el apartado 32 de la NIA 600 (Revisada).
93. Véase también el apartado 57 anterior sobre el requerimiento general de comunicación de dos vías entre el auditor del grupo y los auditores del componente.

Evaluación de la competencia y capacidades de los auditores de los componentes

94. En respuesta a los comentarios recibidos, el IAASB añadió un requerimiento en la NIA 600 (Revisada) (apartado 59(d)) en referencia a la base para determinar que los auditores de los componentes tienen la competencia y las capacidades adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar los procedimientos de auditoría asignados en el componente. El IAASB concluyó que tal requerimiento es adecuado debido a que la participación de los auditores del componente es una consideración especial importante para una auditoría de grupo.

Otras cuestiones de documentación

Restricciones al acceso a la documentación de auditoría del auditor del componente

95. El IAASB discutió que la redacción del BFC-600 puede no haber sido lo suficientemente clara para describir las circunstancias en las que se puede restringir el acceso a la documentación de

auditoría del auditor del componente y la respuesta del auditor del grupo. Para aclarar la guía para estas circunstancias, el IAASB revisó la guía de aplicación (apartado A180 de la NIA 600 (Revisada)) para proporcionar ejemplos de las acciones que el auditor del grupo puede tomar para poder superar las restricciones. La guía de aplicación indica que es una cuestión de juicio profesional si una o más de las acciones pueden ser suficientes para superar las restricciones, dependiendo de los hechos y circunstancias de la auditoría del grupo. Es importante destacar que el apartado A181 de la NIA 600 (Revisada) indica que, cuando el acceso a la documentación de auditoría de los auditores de los componentes está restringido, la documentación del auditor del grupo debe, no obstante, cumplir con los requerimientos de las NIA, incluidos los relacionados con la documentación sobre la naturaleza, la oportunidad y el alcance de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes por parte del auditor del grupo y la revisión de su trabajo.

96. El IAASB también agregó una orientación (apartado A182 de la NIA 600 (Revisada)) para abordar los comentarios de los encuestados de que puede existir una limitación al alcance que puede requerir una modificación de la opinión sobre los estados financieros del grupo si el auditor del grupo no puede superar las restricciones en acceso a la documentación de auditoría del auditor del componente.

Proceso de consolidación

97. El IAASB discutió inicialmente que los requerimientos de documentación del apartado 38 de la NIA 315 (Revisada 2019) se aplicarían al conocimiento del proceso de consolidación por parte del auditor del grupo. Sin embargo, el IAASB concluyó que un requerimiento de documentación para los elementos clave del conocimiento del auditor de las cuestiones del apartado 30(c) de la NIA 600 (Revisada), sería apropiado dado que estas son consideraciones especiales importantes en una auditoría de grupo. En consecuencia, el IAASB agregó un requerimiento en el apartado 59(e) de la NIA 600 (Revisada).

Sección H – Escepticismo profesional

Antecedentes

98. El IAASB reconoce la importancia del escepticismo profesional y del juicio profesional al realizar una auditoría de grupo. Por lo tanto, el BFC-600 resalta que el ejercicio del escepticismo profesional puede demostrarse a través de las acciones y comunicaciones del equipo del encargo, incluido el énfasis en la importancia de que cada miembro del equipo del encargo ejerza el escepticismo profesional a lo largo del encargo de auditoría del grupo.

Resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

99. En general, los encuestados estuvieron de acuerdo en que las propuestas del BFC-600 reforzaron adecuadamente el ejercicio del escepticismo profesional en una auditoría de grupo. Los encuestados también señalaron que, debido a los riesgos que plantea la complejidad de muchos grupos, sería apropiado que el auditor del grupo retrocediera con frecuencia y considerara si el progreso de la auditoría es satisfactorio (por ejemplo, con respecto a la identificación adecuada de riesgos, la selección de procedimientos de auditoría, etcétera).
100. A pesar del amplio apoyo, se expresaron preocupaciones de que el enfoque basado en el riesgo, como se describe en el BFC-600, podría ser perjudicial para el ejercicio del escepticismo profesional por parte de los auditores de los componentes o podría limitar la información disponible para el auditor del grupo al tomar decisiones informadas sobre la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo. Los encuestados también

señalaron que se necesitaba un vínculo más fuerte con los requerimientos de la NIA 220 (Revisada) en lo que respecta a la responsabilidad del socio del encargo del grupo de establecer y comunicar el comportamiento esperado de los miembros del equipo del encargo, incluido el logro de la calidad y el ejercicio del escepticismo profesional a lo largo de la auditoría.

Decisiones del IAASB

101. El IAASB concluyó que los cambios a la estructura de la norma del BFC-600 (como se explica en la Sección D anterior), junto con las aclaraciones a los requerimientos y la guía de aplicación relacionado con la participación de los auditores de los componentes, también abordaron las preocupaciones expresadas sobre el enfoque basado en el riesgo del BFC-600, es perjudicial para el ejercicio del escepticismo profesional por parte de los auditores de los componentes.
102. En respuesta a otros comentarios, el IAASB realizó los siguientes cambios en la NIA 600 (Revisada):
 - Adicionó un requerimiento (apartado 16(a) de la NIA 600 (Revisada)) para que el socio del encargo del grupo asuma la responsabilidad de crear un entorno para el encargo de auditoría del grupo que enfatice el comportamiento esperado de los miembros del equipo del encargo. El IAASB señaló que esto también ayuda a abordar los comentarios de los encuestados para un vínculo más fuerte con la NIA 220 (Revisada) con respecto al comportamiento del equipo del encargo, incluido el ejercicio del escepticismo profesional.
 - Se mejoró la guía de aplicación (apartados A14–A18 de la NIA 600 (Revisada)) para incluir orientación y ejemplos específicos para auditorías de grupo, manteniendo la referencia a la NIA 220 (Revisada) con respecto a ejemplos de los impedimentos para el ejercicio del escepticismo profesional en el encargo y las posibles acciones que el equipo del encargo puede tomar para mitigar tales impedimentos.
 - Se amplió la guía de aplicación (apartado A78 de la NIA 600 (Revisada)) para enfatizar que la comunicación de dos vías entre el auditor del grupo y los auditores del componente también brinda una oportunidad para que el socio del encargo del grupo refuerce la necesidad de que los auditores del componente ejerzan escepticismo profesional en el trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo.
103. El IAASB también señaló que el apartado 34 de la NIA 600 (Revisada) ayuda a abordar los comentarios relacionados con la necesidad de que el auditor del grupo retroceda en la etapa de valoración del riesgo para determinar que la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo.

Sección I – Enlaces con otras normas

Antecedentes

104. El BFC-600 aclara y refuerza que todas las NIA, en su caso, deben aplicarse en un encargo de auditoría de grupo mediante el establecimiento de enlaces más sólidos con las demás NIA, en particular con la NIA 220 (Revisada), NIA 315 (Revisada 2019), y NIA 330. El IAASB lo hizo al:
 - Aclarar en la sección de Introducción que el BFC-600 trata las consideraciones especiales en una auditoría de estados financieros de un grupo y que los requerimientos y la guía de aplicación del BFC-600 se refieren a, o amplían, cómo se deben aplicar otras NIA relevantes en relación con un auditoría de estados financieros del grupo; y

- En su caso, incluye una referencia a la norma fundamental en el requerimiento o guía de aplicación.
105. La NIA 220 (Revisada) propuesta fue una norma fundamental para el BFC-600. Entre otras cuestiones, el BFC-600 incluyó consideraciones especiales relacionadas con los requerimientos de ética aplicables, los recursos del encargo y la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo.

Comentarios recibidos en la fase de consulta

106. En general, los encuestados apoyaron los enlaces mejorados a otras normas. Sin embargo, los encuestados identificaron algunas áreas donde los enlaces podrían fortalecerse, por ejemplo, en relación con la definición de equipo del encargo (NIA 220 (Revisada)) y en relación con el uso de expertos del auditor (NIA 620).¹⁴
107. Los encuestados del BFC-600 señalaron que la definición revisada de equipo del encargo en la NIA 220 (Revisada) podría conducir a desafíos prácticos en una auditoría de grupo, relacionados, por ejemplo, con:
- El cumplimiento de los requerimientos de independencia y otros requerimientos de ética. Se sugirió establecer contacto con IESBA dado el proyecto de IESBA para alinear la definición de equipo del encargo en el Código IESBA, con la definición revisada en la NIA 220 (Revisada).
 - Asumir la responsabilidad de la dirección, supervisión y revisión de los auditores de los componente; y
 - Determinar la competencia y capacidades de los auditores de los componentes.
108. Con respecto a la redacción utilizada en el BFC-600, los encuestados señalaron que la diferencia entre “equipo del encargo”, “equipo del encargo del grupo” y “auditores de los componentes” podría explicarse más claramente.
109. Con respecto al uso de expertos del auditor en una auditoría de grupo, los encuestados del BFC-600 señalaron que sería útil agregar orientación adicional sobre cómo se debe considerar la NIA 620 en las auditorías de grupo. Se señaló que, a menudo, los expertos pueden participar en las auditorías de grupo, incluso en los componentes, en particular en ciertos sectores.

Decisiones del IAASB

110. El IAASB abordó muchas de las cuestiones planteadas por los encuestados sobre los enlaces con otras normas como parte de las revisiones, como se explica en las otras secciones de Fundamentos de las Conclusiones. Por ejemplo, los comentarios sobre el enlace con la NIA 315 (Revisada 2019) a menudo se relacionaban con la necesidad de un marco en el BFC-600 para aplicar el enfoque basado en el riesgo, y se abordaron como parte de los cambios realizados en el enfoque basado en el riesgo (ver Sección D).

Definición de equipo del encargo

111. Para abordar las inquietudes planteadas por los encuestados del BFC-600, el Grupo de trabajo de la NIA 600 se puso en contacto con el Grupo de trabajo del IESBA para abordar las implicaciones prácticas del cambio en la definición relativa al cumplimiento de la independencia y otros requerimientos de ética. El IAASB también agregó una guía de aplicación (apartado A62 de la NIA

¹⁴ NIA 620 (Revisada), *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

600 (Revisada)) para explicar mejor cómo la dirección, supervisión y revisión de los auditores de los componentes, y la consideración de su competencia y capacidades, podrían abordarse para los auditores de los componentes en general (es decir, para los auditores de los componentes tanto de firmas de la red como de firmas fuera de la red).

112. Con respecto a la diferencia entre los términos “equipo del encargo”, “equipo del encargo del grupo” y “auditor del componente”, el IAASB consideró que la confusión puede ser por la similitud de los términos “equipo del encargo del grupo” y “equipo del encargo”. Muchos de los encuestados parecían interpretar el término “equipo del encargo del grupo” simplemente con el significado de equipo del encargo tal como se aplica en el contexto de una auditoría de grupo, a diferencia de cómo la norma define este término, siendo un subconjunto específico del equipo del encargo más amplio. Para abordar esta confusión, IAASB acordó cambiar el término “equipo del encargo del grupo” por “auditor del grupo.” Este cambio hace que la diferencia entre los términos sea más clara al eliminar la palabra “equipo”, alinea la redacción más de cerca con el término comúnmente utilizado en la práctica por los auditores y complementa de manera más natural el término “auditor del componente”.
113. El IAASB también aclaró en el apartado A21 de la NIA 600 (Revisada) que las referencias al equipo del encargo en la NIA 600 (Revisada) incluyen al auditor del grupo y a los auditores de los componentes. Los auditores del componente pueden ser de una firma de la red, una firma que no sea una firma de la red o la firma del auditor del grupo (por ejemplo, otra oficina dentro de la firma del auditor del grupo).

Expertos del auditor

114. En respuesta a los comentarios de los encuestados del BFC-600, el IAASB agregó orientación adicional en la NIA 600 (Revisada) que aborda el uso de un experto del auditor en una auditoría de grupo. Por ejemplo, la guía de aplicación resalta que:
 - Si un experto del auditor es utilizado por el auditor del componente, el socio del encargo del grupo puede requerir obtener información del auditor de componente (apartado A67 de la NIA 600 (Revisada)), para cumplir con los requerimientos de la NIA 220 (Revisada).
 - Cuando el auditor de un componente involucra a un experto del auditor, el auditor del grupo no tiene que realizar la evaluación de lo adecuado del trabajo del experto del auditor. En esas circunstancias, el auditor del grupo puede discutir con el auditor del componente la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor o la evaluación del auditor del componente sobre lo adecuado del trabajo del experto del auditor para los fines del auditor del grupo (apartado A142 de la NIA 600 (Revisada)).

Sección J – Modificaciones de concordancia y en consecuencia

115. El IAASB también propuso modificaciones de concordancia y en consecuencia a las NIA que surgen del BFC-600. El IAASB respondió a los comentarios recibidos y alineó las modificaciones de concordancia y en consecuencia finales a las NIA con los cambios finales a la NIA 600 (Revisada).
116. En respuesta a los comentarios recibidos, el IAASB decidió incluir una definición de riesgo de agregación como una modificaciones en consecuencia a la NIA 320 (véase la sección F), junto con el cambio correspondiente a la definición de materialidad de la ejecución del trabajo. Las modificaciones de concordancia y en consecuencia que surgen de la NIA 600 (Revisada) fueron también actualizados para reflejar los cambios como resultado de las modificaciones de

concordancia y en consecuencia que surgieron de las revisiones recientes a otras normas (por ejemplo, la NIA 540 (Revisada),¹⁵ NIA 315 (Revisada 2019) y las normas de Gestión de la Calidad).¹⁶

Sección K – Fecha de entrada en vigor

Antecedentes y resumen de los comentarios recibidos en la fase de consulta

117. Como se establece en el memorándum explicativo del BFC-600, el IAASB consideró que una fecha de entrada en vigor adecuado para la norma sería, para los periodos de información financiera que inicien, aproximadamente 18 meses después de la aprobación de la NIA final, reconociendo que el BFC-600 es una revisión sustancial, y dada la necesidad del debido proceso nacional y la traducción, según corresponda. Se permitiría y alentaría la aplicación anticipada.
118. Los encuestados proporcionaron comentarios sobre la fecha de entrada en vigor, pero lo hicieron de varias maneras. Por ejemplo, algunos de los encuestados apoyaron o comentaron de otro modo sobre una fecha de entrada en vigor específica o un período de implementación, mientras que otros comentaron de manera más amplia sobre la necesidad de permitir suficiente tiempo para respaldar la implementación eficaz. En general, los encuestados:
- Estuvieron de acuerdo con la fecha de entrada en vigor propuesta de aproximadamente 18 meses después de la aprobación de la norma revisada final; o
 - Apoyaron un periodo de implementación superior a 18 meses (por ejemplo, al menos 18 meses, 24 meses o un mínimo de 24 meses después de la aprobación de la norma revisada final) o recomendó una fecha de entrada en vigor de los periodos de información financiera que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2023.

Decisiones del IAASB

119. Teniendo en cuenta la fecha de aprobación de la NIA 600 (Revisada) (es decir, la aprobación del IAASB en diciembre de 2021 y la aprobación del debido proceso por parte del PIOB en abril de 2022) y los comentarios de los encuestados, el IAASB decidió que la NIA 600 (Revisada) debería ser efectiva para las auditorías de estados financieros de grupos para periodos que comienzan a partir del 15 de diciembre de 2023 (es decir, auditorías del año calendario 2024), y se permite y alienta la adopción anticipada.
120. En opinión del IAASB, la fecha de entrada en vigor es de interés público porque proporcionaría un periodo de implementación de aproximadamente 21 meses después de la aprobación del debido proceso por parte del PIOB o 24 meses después de la aprobación de la norma final por parte del IAASB. Este período de implementación:
- Proporciona a las partes interesadas suficiente tiempo de implementación, incluido el tiempo para la traducción, los cambios en las metodologías y la capacitación de la firma de auditoría, y la planificación y las comunicaciones por parte de otras partes interesadas (por ejemplo, reguladores de la auditoría, emisores de normas nacionales).
 - Proporcione un retraso de un año después de la implementación de las normas de gestión de la calidad, lo que tiene el beneficio adicional de permitir que las partes interesadas centren su atención en implementar primero esas importantes normas.

¹⁵ NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar*.

¹⁶ Las Normas de Gestión de la Calidad son la Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1 (Previamente NICC 1), *Gestión de la calidad para firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados*; NIGC 2, *Encargos de revisión de calidad*; y la NIA 220 (Revisada).

Las estructuras y procesos que dan soporte a las actividades del IAASB son proporcionados por la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®).

Ni el IAASB ni la IFAC aceptan responsabilidad alguna por pérdidas ocasionadas a nadie que actúe o deje de hacerlo basándose en el material que contiene esta publicación, si dicha pérdida es debida a negligencia u otra causa.

Copyright © Abril 2022 por IFAC. Todos los derechos reservados.

El 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'ISQM', y el logo del IAASB son marcas de IFAC o marcas comerciales y marcas de servicio de la IFAC en los EE.UU. y en otros países.

Para derechos de autor, marcas e información sobre permisos ver [permissions](#) o contacte permissions@ifac.org.



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

“Estas Fundamento de las conclusiones: preparado por el personal del IAASB, Norma Internacional de Auditoría (NIA) 600 (Revisada), *Consideraciones especiales—Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*. Modificaciones de concordancia y en consecuencia a Otras Normas Internacionales publicada en la lengua inglesa por la International Federation of Accountants (IFAC) en abril de 2022, ha sido traducida al español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en febrero de 2023, y se reproduce con permiso de la IFAC. El texto aprobado de Basis for Conclusions Prepared by the Staff of the IAASB, ISA 600 (Revised), *Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*. Including Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards es el publicado por la IFAC en lengua inglesa. La IFAC no asume ninguna responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por las acciones que puedan surgir como resultado de ello.

Texto en lengua inglesa de Basis for Conclusions Prepared by the Staff of the IAASB, ISA 600 (Revised), *Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*. Including Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards © Febrero de 2022 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Texto en español de Fundamento de las conclusiones: preparado por el personal del IAASB, Norma Internacional de Auditoría (NIA) 600 (Revisada), *Consideraciones especiales—Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*. Modificaciones de concordancia y en consecuencia a Otras Normas Internacionales © 2023 Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: Basis for Conclusions Prepared by the Staff of the IAASB, ISA 600 (Revised), *Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*. Including Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards. April, 2022.

Para obtener permiso por escrito de IFAC para reproducir, almacenar transmitir, o hacer otros usos similares de este documento, contacte: permissions@ifac.org”.