

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 550

PARTES RELACIONADAS

(Entra en vigor para las auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza de las relaciones y transacciones de partes relacionadas	2
Responsabilidades del..... ..	3-7
Fecha de vigencia	8
Objetivos	9
Definiciones	10
Requisitos	
Procedimientos y actividades relacionadas con la valoración del riesgo	11-17
Identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con relaciones y transacciones de partes relacionadas	18-19
Respuestas a los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con relaciones y transacciones con partes relacionadas	20-24
Evaluación de la contabilidad y de la revelación de las relaciones y transacciones entre partes relacionadas identificadas	25
Declaraciones escritas	26
Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo	27
Documentación	28
Aplicación y otros documentos explicativos	
Responsabilidades del auditor	A1-A3
Definición de una parte relacionada	A4-A7
Procedimientos y actividades relacionadas con la valoración del riesgo	A8-A28
Identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con relaciones y transacciones con partes relacionadas	A29-A30

PARTES RELACIONADAS

Respuestas a los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con relaciones y transacciones con partes relacionadas.....	A31-A45
Evaluación de la contabilidad y de la revelación de las relaciones y transacciones entre partes relacionadas identificadas.....	A46-A47
Declaraciones escritas.....	A48-A49
Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo	A50

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 550, Partes relacionadas, deberá leerse junto con la NIA 200, Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) aborda las responsabilidades del auditor respecto a las relaciones y transacciones entre partes relacionadas en una auditoría de estados financieros. En específico, amplía la manera en que la NIA 315,¹ NIA 330² y NIA 240,³ deben ser aplicadas en relación con los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con relaciones y transacciones entre partes relacionadas.

Naturaleza de las relaciones y transacciones entre partes relacionadas

2. Muchas transacciones de partes relacionadas constan en el curso normal de los negocios. En dichas circunstancias, no implican mayor riesgo de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros que las transacciones similares con partes no relacionadas. Sin embargo, la naturaleza de las relaciones y transacciones entre partes relacionadas puede, en ciertas circunstancias, originar mayores riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros que las transacciones con partes independientes. Por ejemplo:
 - Las partes relacionadas pueden operar mediante una extensa y compleja gama de relaciones y estructuras, con un aumento correspondiente en la complejidad de las transacciones de las partes relacionadas.
 - Los sistemas de información pueden ser ineficientes para identificar o resumir las transacciones y saldos insolutos entre una entidad y sus partes relacionadas.
 - Las transacciones entre partes relacionadas pueden no realizarse bajo los términos y condiciones normales del mercado; por ejemplo, algunas transacciones entre partes relacionadas pueden efectuarse sin que se pague una contraprestación.

Responsabilidades del auditor

3. Debido a que las partes relacionadas no son independientes la una de la otra, muchos marcos de referencia de información financiera establecen requisitos específicos de contabilidad y revelación para las relaciones, transacciones y saldos

¹ NIA 315, Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el entendimiento de la entidad y su entorno.

² NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos evaluados.

³ NIA 240, Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros.

PARTES RELACIONADAS

entre partes relacionadas, para que los usuarios de los estados financieros puedan entender su naturaleza y sus efectos reales o potenciales en los estados financieros. Cuando el marco de referencia de información financiera aplicable establezca estos requisitos, el auditor tiene la obligación de llevar a cabo procedimientos de auditoría para identificar, evaluar y responder a los riesgos de representación errónea de importancia relativa que surjan cuando la entidad no pueda explicar o revelar adecuadamente las relaciones, transacciones o saldos de las partes relacionadas, de acuerdo con los requisitos del marco de referencia.

4. Aun cuando el marco de referencia de información financiera aplicable establezca requisitos mínimos o ningún requisito para las partes relacionadas, será necesario que el auditor entienda las relaciones y transacciones entre las partes relacionadas de la entidad, con un grado suficiente para que pueda concluir si los estados financieros, en la medida en que son afectados por dichas relaciones y transacciones: (Ref. Párr. A1)
 - a) Logran una presentación razonable (para marcos de referencia razonables para su presentación); o (Ref. Párr. A2)
 - b) No inducen al error (para marcos de referencia de cumplimiento). (Ref. Párr. A3.)
5. Además, un entendimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con sus partes relacionadas, es importante para que el auditor evalúe la existencia de uno o varios factores de riesgo de fraude que están presentes, conforme a la NIA 240,⁴ ya que el fraude puede ser cometido más fácilmente por medio de las partes relacionadas.
6. Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, existe un riesgo inevitable de que no se detecten algunas representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros, a pesar de que la auditoría se planifique y realice, de manera adecuada, según las NIA.⁵ En el contexto de las partes relacionadas, los efectos potenciales de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar representaciones erróneas de importancia relativa son mayores por razones como las siguientes:
 - La administración puede desconocer la existencia de todas las relaciones y transacciones con las partes relacionadas, especialmente si el marco de referencia de información financiera aplicable no establece requisitos para las partes relacionadas.

⁴ NIA 240, párrafo 24.

⁵ NIA 200, Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, párrafo A52.

PARTES RELACIONADAS

- Las relaciones de las partes relacionadas pueden presentar una mayor oportunidad para complicidad, encubrimiento o manipulación por parte de la administración.

7. Por lo tanto, planificar y realizar la auditoría con un escepticismo profesional según la NIA 200,⁶ es particularmente importante en este contexto, debido a la posibilidad de relaciones y transacciones de partes relacionadas no reveladas. Los requisitos en esta NIA están diseñados para ayudar al auditor a identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa, asociados con las relaciones y transacciones con partes relacionadas, y para diseñar los procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos evaluados.

Fecha de vigencia

8. Esta NIA entra en vigor para las auditorías de estados financieros de los periodos que comiencen en o a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:
 - a) Independientemente de si el marco de referencia de información financiera aplicable establece requisitos para las partes relacionadas, obtener una comprensión de las relaciones y transacciones entre partes relacionadas, suficiente para:
 - i) Reconocer factores de riesgo de fraude, si los hubiera, que surjan de las relaciones y transacciones entre partes relacionadas, que sean relevantes para la identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude; y
 - ii) Concluir, con base en la evidencia obtenida de la auditoría, si los estados financieros, en la medida en que sean afectados por dichas relaciones y transacciones:
 - a. Logran una presentación razonable (para marcos de referencia razonables para su presentación); o
 - b. No inducen a error (para marcos de referencia de cumplimiento); y

⁶ NIA 200, párrafo 15.

PARTES RELACIONADAS

- b) Además, si el marco de referencia de información financiera aplicable establece requisitos para las partes relacionadas, obtener suficiente evidencia apropiada de la auditoría en el sentido de si las relaciones y transacciones de las partes relacionadas han sido adecuadamente identificadas, contabilizadas y reveladas en los estados financieros, de acuerdo con el marco de referencia.

Definiciones

- 10. Para los efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados atribuidos a continuación:
 - a) Transacción de plena competencia. Una transacción realizada en términos y condiciones que utilizarían comprador y un vendedor no vinculados actuando de buena fe en forma independiente y conforme a sus propios intereses.
 - b) Parte relacionada. Una parte que es: (Ref. Párr. A4-A7)
 - i) Una parte relacionada según se define en el marco de referencia de la información financiera aplicable; o
 - ii) Cuando el marco de referencia de información financiera aplicable establece requisitos para las partes relacionadas mínimos o ninguno:
 - a. Una persona u otra entidad que tiene control o influencia significativa, directa o indirectamente, mediante uno o más intermediarios, sobre la entidad que informa;
 - b. Otra entidad sobre la cual la entidad que informa tiene control o influencia significativa, directa o indirecta, por medio de uno o más intermediarios; u
 - c. Otra entidad que está bajo el control común con la entidad que informa por tener:
 - i. Tenencia controladora común;
 - ii. Propietarios que son familiares cercanos; o
 - iii. Administración clave común.

Sin embargo, las entidades que estén bajo el control común de un estado (es decir, un gobierno nacional, regional o local) no son con-

PARTES RELACIONADAS

sideradas como relacionadas, a menos de que entablen transacciones significativas o compartan recursos substancialmente entre sí.

Requisitos

Procedimientos y actividades relacionadas con la valoración del riesgo

11. Como parte de los procedimientos y actividades relacionadas con la valoración del riesgo, que la NIA 315 y la NIA 240 requieren al auditor que realice durante una auditoría,⁷ el auditor deberá realizar los procedimientos de auditoría y actividades relacionadas expuestas en los párrafos 12-17 para obtener información relevante que identifique los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con relaciones y transacciones entre partes relacionadas. (Ref. Párr. A8.)

Entendimiento de las relaciones y transacciones de partes relacionadas de la entidad

12. La discusión en equipo sobre el trabajo que requieren la NIA 315 y la NIA 240,⁸ deberá incluir una consideración específica de la susceptibilidad de los estados financieros a la representación errónea de importancia relativa debida a fraude o error que podría resultar de las relaciones y transacciones de la entidad con sus partes relacionadas. (Ref. Párr. A9-A10.)
13. El auditor deberá investigar con la administración acerca de:
 - a) La identidad de las partes relacionadas de la entidad, incluyendo los cambios del periodo anterior; (Ref. Párr. A11-A14)
 - b) La naturaleza de las relaciones entre la entidad y estas partes relacionadas; y
 - c) Si la entidad participó en algunas transacciones con estas partes relacionadas durante el periodo y, en su caso, el tipo y objeto de las operaciones.
14. El auditor deberá investigar con la administración y otras personas dentro de la entidad, y realizar otros procedimientos de valoración del riesgo que considere

⁷ NIA 315, párrafo 5; y NIA 240, párrafo 16.

⁸ NIA 315, párrafo 10; y NIA 240, párrafo 15.

PARTES RELACIONADAS

convenientes, para obtener un entendimiento de los controles, en su caso, que la administración haya establecido para: (Ref. Párr. A15-A20)

- a) Identificar, contabilizar y divulgar relaciones y transacciones de partes relacionadas, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable;
- b) Autorizar y aprobar transacciones y esquemas significativos con las partes relacionadas; y (Ref. Párr. A21)
- c) Autorizar y aprobar transacciones y esquemas significativos fuera del curso normal del negocio.

Mantenerse alerta a la información de las partes relacionadas al revisar registros o documentos

15. Durante la auditoría, al examinar los registros o documentos, el auditor deberá estar alerta a esquemas u otra información que pudiese indicar la existencia de relaciones o transacciones entre partes relacionadas que la administración no hubiera identificado o revelado anteriormente al auditor. (Ref. Párr. A22-A23.)

En particular, el auditor deberá inspeccionar lo siguiente por los posibles indicios de la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la administración no hubiera identificado o revelado anteriormente al auditor:

- a) Confirmaciones bancarias y legales obtenidas como parte de procedimientos del auditor;
 - b) Minutas de asambleas de accionistas y de los encargados del gobierno corporativo; y
 - c) Otros registros o documentos que el auditor considere necesario en las circunstancias de la entidad.
16. Si el auditor identifica transacciones significativas fuera del curso normal de negocios de la entidad al realizar los procedimientos de auditoría requeridos por el párrafo 15 o mediante otros procedimientos de auditoría, el auditor deberá investigar con la administración sobre: (Ref. Párr. A24-A25)
 - a) La naturaleza de estas transacciones; y (Ref. Párr. A26)
 - b) Si las partes relacionadas podrían estar involucradas. (Ref. Párr. A27.)

PARTES RELACIONADAS

Compartir la información de las partes relacionadas con el equipo de trabajo

17. El auditor deberá compartir la información relevante obtenida sobre las partes relacionadas de la entidad con los otros miembros del equipo de trabajo. (Ref. Párr. A28)

Identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con relaciones y transacciones de partes relacionadas

18. Para satisfacer el requisito de la NIA 315 en lo referente a identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa,⁹ el auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con las relaciones y transacciones entre partes relacionadas y determinar si alguno de esos riesgos son significativos. Para tomar esta determinación, el auditor deberá tratar las transacciones de partes relacionadas significativas fuera del curso normal de negocios de la entidad que identifique como si dieran lugar a riesgos significativos.
19. Si el auditor identifica factores de riesgo de fraude (que incluyen circunstancias relacionadas con la existencia de una parte relacionada con influencia dominante) al realizar los procedimientos y actividades relacionadas con la valoración del riesgo en conexión con las partes relacionadas, el auditor deberá considerar dicha información cuando identifique y evalúe los riesgos de representación errónea de importancia relativa debidos a fraude, de acuerdo con la NIA 240. (Ref. Párr. A6 y A29-A30.)

Respuestas a los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con relaciones y transacciones con partes relacionadas

20. Como parte del requisito de la NIA 330 acerca de la respuesta del auditor a los riesgos evaluados,¹⁰ el auditor diseña y realiza procedimientos adicionales de auditoría para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa a relaciones y transacciones con partes relacionadas. Estos procedimientos de auditoría deberán incluir los requeridos por los párrafos 21-24. (Ref. Párr. A31-A34.)

Identificación de partes relacionadas o transacciones significativas de partes relacionadas previamente no identificadas o no reveladas

21. Si el auditor identifica esquemas o información que señalen la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la administración no hubiera

⁹ NIA 315, párrafo 25.

¹⁰ NIA 330, párrafos 5-6.

PARTES RELACIONADAS

identificado o revelado anteriormente al auditor, éste deberá determinar si las circunstancias subyacentes confirman la existencia de dichas relaciones o transacciones.

22. Si el auditor identifica partes relacionadas o transacciones de partes relacionadas significativas que la administración no hubiera identificado o revelado anteriormente al auditor, deberá:
- a) Comunicar oportunamente la información relevante a los otros miembros del equipo de trabajo; (Ref. Párr. A35)
 - b) Donde el marco de referencia de información financiera aplicable establece requisitos para las partes relacionadas:
 - i) Solicitar a la administración que identifique todas las transacciones con las partes relacionadas recién identificadas para evaluación adicional del auditor; e
 - ii) Investigar por qué los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes relacionadas, no permitieron la identificación o revelación de las relaciones o transacciones de partes relacionadas;
 - c) Realizar procedimientos de auditoría substantivos y apropiados relacionados con esas partes relacionadas recién identificadas o esas transacciones de partes relacionadas significativas; (Ref. Párr. A36)
 - d) Reconsiderar el riesgo de que puedan existir otras partes relacionadas o transacciones de partes relacionadas significativas que la administración no hubiera identificado o revelado anteriormente al auditor, y realizar procedimientos de auditoría adicionales, según sea necesario; y
 - e) Si la no revelación por la administración pareciera intencional (y, por lo tanto, indicara un riesgo de representación errónea de importancia relativa, debida a fraude), evaluar las implicaciones para la auditoría. (Ref. Párr. A37.)

Transacciones con partes relacionadas significativas, identificadas fuera del curso normal de negocios de la entidad

23. Para las transacciones con partes relacionadas significativas identificadas fuera del curso normal de negocios de la entidad, el auditor deberá:
- a) Verificar los contratos o acuerdos subyacentes, en su caso, y evaluar si:

PARTES RELACIONADAS

- i) La razón de negocios (o la falta de la misma) de las transacciones ? señala que podrían haberse efectuado para efectos de una información financiera fraudulenta o para ocultar la malversación de activos;¹¹ (Ref. Párr. A38-A39)
 - ii) Los términos de las transacciones son consistentes con las explicaciones de la administración; y
 - iii) Las transacciones han sido adecuadamente contabilizadas y reveladas, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable; y
- b) Obtener evidencia de auditoría de que las transacciones han sido adecuadamente autorizadas y aprobadas. (Ref. Párr. A40-A41.)

Aseveraciones de que las transacciones de partes relacionadas fueron realizadas en los términos equivalentes a los prevalecientes en una transacción de libre competencia

24. Si la administración ha hecho una aseveración en los estados financieros en sentido de que una transacción de parte relacionada fue realizada en términos equivalentes a los prevalecientes en una transacción de plena competencia, el auditor deberá obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre la aseveración. (Ref. Párr. A42-A45.)

Evaluación de la contabilidad y de la revelación de las relaciones y transacciones entre partes relacionadas identificadas

25. Para formarse una opinión sobre los estados financieros de acuerdo con la NIA 700,¹² el auditor deberá evaluar: (Ref. Párr. A46)
- a) Si las relaciones y transacciones entre las partes relacionadas identificadas han sido adecuadamente contabilizadas y reveladas, de acuerdo con el marco de referencia de la información financiera aplicable; y (Ref. Párr. A47)
 - b) Si los efectos de las relaciones y transacciones de partes relacionadas:
 - i) Impiden que los estados financieros logren una presentación razonable (para marcos de referencia de presentaciones razonables); u
 - ii) Ocasionan que los estados financieros induzcan a error (para los marcos de referencia de cumplimiento).

¹¹ NIA 240, párrafo 32c).

¹² NIA 700, Formación de una opinión y dictamen sobre estados financieros, párrafos 10-15.

Declaraciones escritas

26. Cuando el marco de referencia de información financiera aplicable establezca requisitos para las partes relacionadas, el auditor deberá obtener representaciones escritas de la administración y, cuando sea apropiado, de los encargados del gobierno corporativo acerca de que: (Ref. Párr. A48-A49)
- a) Han revelado al auditor la identidad de las partes relacionadas de la entidad y todas las relaciones y transacciones entre las partes relacionadas que conocen; y
 - b) Han contabilizado y revelado adecuadamente dichas relaciones y transacciones de acuerdo con los requisitos del marco de referencia.

Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo

27. A menos de que todos los encargados del gobierno corporativo estén implicados en la administración de la entidad,¹³ el auditor deberá comunicarles los asuntos importantes que surjan durante la auditoría, en relación con las partes relacionadas de la entidad. (Ref. Párr. A50.)

Documentación

28. El auditor deberá incluir en la documentación de la auditoría los nombres de las partes relacionadas identificadas y la naturaleza de las relaciones entre las partes relacionadas.¹⁴

Aplicación y otros documentos explicativos Responsabilidades del

auditor

Marcos de referencia de información financiera que establecen requisitos mínimos para las partes relacionadas (Ref. Párr. 4)

- Al. Un marco de referencia de información financiera aplicable que establece requisitos mínimos para las partes relacionadas es aquél que define el significado de una parte relacionada, aunque dicho concepto tiene un alcance substancialmente más limitado que la definición expuesta en el párrafo 10b), ii) de esta NIA, de

¹³ NIA 260, Comunicación con los encargados del gobierno corporativo, párrafo 13.

¹⁴ NIA 230, *Documentación de la auditoría*, párrafos 8-11 y párrafo A6.

PARTES RELACIONADAS

manera que un requisito en el marco de referencia para revelar las relaciones y transacciones entre las partes relacionadas se aplicaría a substancialmente menos relaciones y transacciones entre las partes relacionadas.

Marcos de referencia de presentaciones razonables [Ref. Párr. 4a)]

- A2. En el contexto de un marco de referencia de presentaciones razonables,¹⁵ las relaciones y transacciones entre las partes relacionadas pueden ocasionar que los estados financieros no logren una presentación razonable si, por ejemplo, la realidad económica de dichas relaciones y transacciones no está adecuadamente reflejada en los estados financieros. Por ejemplo, si la venta de una propiedad por la entidad a un accionista mayoritario a un precio mayor o menor del valor de mercado se ha contabilizado como una transacción que implica una utilidad o pérdida para la entidad cuando constituya una contribución o rendimiento de capital o el pago de un dividendo, pudiera no lograrse una presentación razonable.

Marcos de referencia de cumplimiento [Ref. Párr. 4b)]

- A3. En el contexto de un marco de referencia de cumplimiento, el que las relaciones y transacciones entre las partes relacionadas ocasionen que los estados financieros induzcan a error, como se discute en la NIA 700, depende de las circunstancias particulares del trabajo. Por ejemplo, incluso si la no revelación de transacciones entre las partes relacionadas en los estados financieros cumple con el marco de referencia y la legislación o normatividad aplicable, los estados financieros podrían conducir a error si la entidad obtiene una parte muy substancial de sus ingresos de transacciones con partes relacionadas, y ese hecho no es revelado. Sin embargo, sería muy raro que el auditor considerara que los estados financieros preparados y presentados de acuerdo con un marco de referencia de cumplimiento inducen a error, si según la NIA 210¹⁶ el auditor determinó que el marco de referencia es aceptable.¹⁷

Definición de una parte relacionada [Ref. Párr. 10b)]

- A4. Diversos marcos de referencia de información financiera abordan los conceptos de control e influencia significativa. Aun cuando dicha discusión utilice términos diferentes, por lo general, todos ellos exponen que:
- a) El control es el poder para dirigir las políticas financieras y operativas de una entidad con el fin de obtener beneficios de sus actividades; y

¹⁵ La NIA 200, párrafo 13a), define el significado de los marcos de referencia de presentaciones razonables y de cumplimiento.

¹⁶ NIA 210, Acuerdo de los términos de trabajos de auditoría, párrafo 6a).

¹⁷ NIA 700, párrafo A12.

PARTES RELACIONADAS

- b) La influencia significativa (que puede obtenerse mediante la propiedad de acciones, estatuto o acuerdo) es el poder para participar en las decisiones sobre las políticas financieras y operativas de una entidad, pero sin implicar el control sobre dichas políticas.
- A5. La existencia de las siguientes relaciones puede indicar la presencia de control o influencia significativa:
- a) La tenencia accionaria directa o indirecta u otros intereses financieros en la entidad.
 - b) La tenencia accionaria directa o indirecta en la entidad u otros intereses financieros en otras entidades.
 - c) Ser parte de los encargados del gobierno corporativo o la administración principal (es decir, miembros de la administración que tienen la autoridad y responsabilidad de planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad).
 - d) Ser familiar cercano de alguna persona mencionada en el subpárrafo (c).
 - e) Tener una relación de negocios importante con alguna persona mencionada en el subpárrafo (c).

Partes relacionadas con influencia dominante

- A6. Las partes relacionadas, en virtud de su capacidad para ejercer control o influencia significativa, pueden estar en posición de ejercer influencia dominante sobre la entidad o su administración. Es importante considerar esta conducta al identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude, como se explica más adelante en los párrafos A29-A30.

Entidades con fines especiales como partes relacionadas

- A7. En ciertas circunstancias, una entidad con fines especiales¹⁸ puede ser una parte relacionada de la entidad, debido a que ésta puede tener el control substancial, aun cuando la entidad posea poca o ninguna participación en la entidad para fines especiales.

¹⁸ La NIA 315, párrafos A26-A27, proporciona lineamientos sobre la naturaleza de una entidad con fines especiales.

Procedimientos y actividades relacionadas con la valoración del riesgo

Riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con relaciones y transacciones de partes relacionadas (Ref. Párr. 11)

Consideraciones específicas para las entidades del sector público

- A8. Las responsabilidades del auditor del sector público en lo que respecta a las relaciones y transacciones entre partes relacionadas pueden verse afectadas por la resolución de auditoría, o por las obligaciones de las entidades del sector público que surgen de la legislación, normatividad u otra autoridad. En consecuencia, las responsabilidades del auditor del sector público pudieran no limitarse a abordar los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con relaciones y transacciones de partes relacionadas, sino también incluir una mayor responsabilidad para tratar los riesgos de incumplimiento con la legislación, normatividad y otros instrumentos rectores de los organismos del sector público que establecen requisitos específicos para la conducción de negocios entre partes relacionadas. Además, podría ser necesario que el auditor del sector público tomara en cuenta los requisitos de información financiera del mismo sector para las relaciones y transacciones entre partes relacionadas, que pueden ser diferentes de los del sector privado.

Entendimiento de las relaciones y transacciones de partes relacionadas de la entidad

Discusión entre el equipo de trabajo (Ref. Párr. 12)

- A9. Los asuntos que pueden ser abordados en la discusión entre el equipo de trabajo incluyen:
- La naturaleza y el alcance de las relaciones y transacciones con partes relacionadas de la entidad (utilizando, por ejemplo, el dictamen del auditor de las partes relacionadas identificadas, actualizado después de cada auditoría).
 - Un énfasis en la importancia de mantener el escepticismo profesional durante toda la auditoría, en lo que respecta a la posibilidad de representación errónea de importancia relativa, asociada con relaciones y transacciones de partes relacionadas.
 - Las circunstancias o condiciones de la entidad que indiquen la existencia de relaciones o transacciones entre las partes relacionadas que la administración no hubiera identificado o revelado al auditor (por ejemplo, una estructura organizacional compleja, el uso de entidades con fines especiales para transacciones no declaradas en los estados contables, o un sistema de información inadecuado).

PARTES RELACIONADAS

- Los registros o documentos que indiquen la existencia de relaciones o transacciones entre partes relacionadas.
 - La importancia que la administración y los encargados del gobierno corporativo otorgan a la identificación, contabilización y revelación apropiadas de las relaciones y transacciones entre las partes relacionadas (si el marco de referencia de la información financiera aplicable establece requisitos para las partes relacionadas), y el riesgo correspondiente de que la administración invalide los controles relevantes.
- A10. Asimismo, la discusión en el contexto de fraude puede incluir una consideración específica sobre la manera en que las partes relacionadas estén involucradas en el fraude. Por ejemplo:
- Cómo las entidades con fines especiales controladas por la administración podrían ser utilizadas para facilitar la administración de ingresos.
 - Cómo las transacciones entre la entidad y un socio de negocios conocido de un miembro clave de la administración podrían ser arregladas para facilitar la malversación de los activos de la entidad.

La identidad de las partes relacionadas de la entidad [Ref. Párr. 13 a)]

- A11. Cuando el marco de referencia de la información financiera aplicable establece requisitos para las partes relacionadas, es probable que la información relacionada con la identidad de las partes relacionadas de la entidad esté a disposición inmediata de la administración, porque los sistemas de información de la entidad necesitarán registrar, procesar y resumir las relaciones y transacciones entre las partes relacionadas, para permitir que la entidad cumpla con los requisitos de contabilidad y revelación del marco de referencia. Por lo tanto, es probable que la administración tenga una lista completa de las partes relacionadas y los cambios del periodo anterior. En el caso de trabajos recurrentes, las investigaciones realizadas ofrecen una base para comparar la información suministrada por la administración con el dictamen del auditor sobre las partes relacionadas observadas en auditorías anteriores.
- A12. Sin embargo, cuando el marco de referencia no establezca requisitos para las partes relacionadas, puede darse el caso de que la entidad no tenga implantados dichos sistemas de información. Bajo esas circunstancias, es posible que la administración no tenga conocimiento de la existencia de todas las partes relacionadas. Sin embargo, el requisito para realizar las investigaciones especificadas en el párrafo 13 seguiría aplicándose porque la administración puede estar enterada de partes que cumplen con la definición de parte relacionada expuesta en esta NIA. En tal caso; sin embargo, es probable que las investigaciones del auditor relacionadas

PARTES RELACIONADAS

con la identidad de las partes relacionadas de la entidad formen parte de los procedimientos y actividades del auditor relacionados con la valoración del riesgo, realizados de acuerdo con la NIA 315, para obtener información relacionada con:

- La propiedad de la entidad y las estructuras de gobierno corporativo;
- Los tipos de inversiones que la entidad está realizando y los planes por realizar; y
- La manera en que la entidad está estructurada y cómo está financiada.

En el caso particular de las relaciones de control conjunto, como es más probable que la administración esté enterada desdichas relaciones si tienen importancia económica para la entidad, es probable que las investigaciones del auditor sean más efectivas si están enfocadas en si las partes con las que la entidad participa en transacciones importantes, o comparte significativamente recursos, son partes relacionadas.

A13. En el contexto de la auditoría de un grupo, la NIA 600 requiere que el equipo de trabajo del grupo proporcione a cada auditor miembro una lista de las partes relacionadas, preparada por la administración del grupo y cualquier otra parte relacionada de la cual tenga conocimiento dicho equipo de trabajo.¹⁹ Cuando la entidad sea un componente del grupo, esta información proporciona una base útil para las investigaciones del auditor con la administración, sobre la identidad de las partes relacionadas de la entidad.

A14. El auditor también puede obtener cierta información acerca de la identidad de las partes relacionadas de la entidad a través de las investigaciones con la administración durante la aceptación del compromiso o proceso de continuación.

Los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes relacionadas (Ref. Párr. 14)

A15. Otras personas dentro de la entidad son los que se supone que probablemente tengan conocimiento acerca de las relaciones y transacciones entre las partes relacionadas de la entidad y acerca de los controles de la misma sobre dichas relaciones y transacciones. En la medida en que no forman parte de la administración, pueden incluir a:

- Los encargados del gobierno corporativo;

¹⁹ NIA 600, Consideraciones especiales—Auditorías de los estados financieros de grupo (incluido el trabajo de los auditores componentes), párrafo 40e).

PARTES RELACIONADAS

- El personal que está en posición de iniciar, procesar o registrar transacciones que sean, tanto significativas como fuera del curso normal de negocios de la entidad, y aquéllos que supervisan o monitorean a dicho personal;
- Los auditores internos;
- El abogado legal de la empresa; y
- El director de ética corporativa o cargo equivalente.

A16. La auditoría se realiza partiendo de la premisa de que la administración y, en su caso, los encargados del gobierno corporativo han reconocido y entendido que tienen la responsabilidad de preparar los estados financieros de acuerdo con el marco de referencia de la información financiera aplicable, que incluye, si fuese relevante, su presentación razonable, y para el cual el control interno, según determine la administración y, en su caso, los encargados del gobierno corporativo, es necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de representación errónea de importancia relativa, debida ya sea a fraude o error.²⁰

Por consiguiente, donde el marco de referencia establezca requisitos para las partes relacionadas, la preparación de los estados financieros requiere que la administración, con la supervisión de los encargados del gobierno corporativo, diseñe, implemente y mantenga controles adecuados sobre las relaciones y transacciones entre las partes relacionadas, de manera que éstas estén identificadas, y contabilizadas y reveladas adecuadamente de acuerdo con el marco de referencia.

En su papel como supervisores, los encargados del gobierno corporativo monitorean cómo la administración cumple con su responsabilidad en lo referente a dichos controles. Sin importar los requisitos para las partes relacionadas que el marco de referencia establezca, los encargados del gobierno corporativo pueden, en su papel de supervisores, obtener información de la administración que les permita entender la naturaleza y razón de negocios de las relaciones y transacciones entre las partes relacionadas de la entidad.

A17. Para satisfacer el requisito de la NIA 315 sobre la obtención de un entendimiento del entorno de control,²¹ el auditor puede considerar las características del entorno de control relacionado con la mitigación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con las relaciones y transacciones entre partes relacionadas, tales como:

²⁰ NIA 200, párrafo A2.

²¹ NIA 315, párrafo 14.

PARTES RELACIONADAS

- Códigos internos de ética, comunicados y aplicados adecuadamente al personal de la entidad, que rijan las circunstancias en las que la entidad puede participar en tipos específicos de transacciones celebradas con partes relacionadas.
 - Políticas y procedimientos para la revelación abierta y oportuna de los intereses que la administración y los encargados del gobierno corporativo tengan en las transacciones con partes relacionadas.
 - La asignación de responsabilidades dentro de la entidad para identificar, registrar, resumir y revelar transacciones con partes relacionadas.
 - Revelación y discusión oportunas entre la administración y los encargados del gobierno corporativo sobre las transacciones significativas entre las partes relacionadas fuera del curso normal de negocios de la entidad, mismas que incluyen cuando los encargados del gobierno corporativo hayan cuestionado adecuadamente el fundamento de negocios de dichas transacciones (por ejemplo, buscando asesoría de consultores externos profesionales).
 - Lineamientos claros para la aprobación de transacciones entre partes relacionadas que abarquen conflictos de intereses reales o percibidos, como la aprobación por un subcomité de encargados del gobierno corporativo que incluya a personas que sean independientes de la administración.
 - Revisiones periódicas por parte de los auditores internos, si fuera el caso.
 - Acción proactiva de la administración para resolver problemas de revelación de las partes relacionadas, como buscar asesoría del auditor o abogado legal externo.
 - La existencia de políticas y procedimientos para denuncias internas, en su caso.
- A18. Los controles sobre las relaciones y transacciones de partes relacionadas en algunas entidades pueden ser deficientes o inexistentes por varias razones, como:
- La baja importancia que la administración otorga a la identificación y revelación de las relaciones y transacciones de partes relacionadas.
 - La falta de supervisión adecuada por parte de los encargados del gobierno corporativo.
 - Un descuido intencional de dichos controles porque las revelaciones de las partes relacionadas pueden divulgar información que la administración con

PARTES RELACIONADAS

sidera sensible, por ejemplo, la existencia de transacciones que involucran a familiares de la administración.

- Un entendimiento insuficiente de los requisitos para las partes relacionadas del marco de referencia de información financiera aplicable, por parte de la administración.
- La ausencia de requisitos de revelación bajo el marco de referencia de la información financiera aplicable.

Cuando dichos controles sean ineficientes o inexistentes, el auditor podría no obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre las relaciones y transacciones entre las partes relacionadas. En este caso, el auditor consideraría, según la NIA 705,²² las implicaciones para la auditoría, que incluyen la opinión en el dictamen del auditor.

A19. La información financiera fraudulenta a menudo implica que la administración invalide los controles que de otra forma parecerían operar de manera efectiva.²³ El riesgo de que la administración invalide los controles es mayor si la administración tiene relaciones que implican control o influencia significativa con partes con las que la entidad realiza negocios, porque estas relaciones pueden presentar a la administración mayor incentivos y oportunidades para perpetrar fraude. Por ejemplo, los intereses económicos de la administración en ciertas partes relacionadas pueden ofrecer incentivos para que la administración invalide controles: a) dirigiendo la entidad, contra sus intereses, para llevar a cabo transacciones para el beneficio de estas partes; o b) coludiéndose con dichas partes o controlando sus acciones. Los ejemplos de posible fraude incluyen:

- Creación de términos ficticios de transacciones con partes relacionadas diseñadas para maquillar la razón de negocios de estas transacciones.
- Organizar, de manera fraudulenta, la transferencia de activos de o hacia la administración u otros, en montos significativamente menores o mayores al valor de mercado.
- Participar en transacciones complejas con partes relacionadas, como entidades con fines especiales, que estén estructuradas para falsear la posición financiera o desempeño financiero de la entidad.

²² NIA 705, Modificaciones a la opinión en el dictamen del auditor independiente.

²³ NIA 240, párrafos 31 y A4.

PARTES RELACIONADAS

Consideraciones específicas para entidades más pequeñas

A20. Hay probabilidad de que las actividades de control en las entidades más pequeñas sean menos formales, por lo que estas entidades podrían no contar con procesos documentados para tratar las relaciones y transacciones entre partes relacionadas. Un directivo propietario puede mitigar algunos de los riesgos que surjan de las transacciones entre partes relacionadas, o aumentar potencialmente dichos riesgos, mediante la participación activa en todos los aspectos principales de las transacciones. Para tales entidades, el auditor puede obtener un entendimiento de las relaciones y transacciones entre partes relacionadas, y cualesquiera controles que pudieran existir sobre ellas, a través de la investigación con la administración, combinada con otros procedimientos, como observar la supervisión y actividades de revisión de la administración, e inspeccionar la documentación relevante disponible.

Autorización y aprobación de transacciones y esquemas significativos [Ref. Párr. 14b)]

A21. La autorización implica el otorgamiento de permiso por una parte o partes con la autoridad apropiada (sea la administración, los encargados del gobierno corporativo o los accionistas de la entidad) para que la entidad participe en transacciones específicas de acuerdo con los criterios predeterminados, impliquen o no juicio. La aprobación implica que esas partes aceptan que las transacciones en las que participó la entidad hayan satisfecho los criterios sobre los que se otorgó la autorización. Los ejemplos de controles que la entidad puede haber establecido para autorizar y aprobar transacciones y esquemas significativos con partes relacionadas o transacciones y esquemas significativos fuera del curso normal del negocio, incluyen:

- Controles de monitoreo para identificar dichas transacciones y esquemas para autorización y aprobación.
- Aprobación de los términos y condiciones de las transacciones y esquemas por parte de la administración, los encargados del gobierno corporativo o, en su caso, los accionistas.

PARTES RELACIONADAS

Mantenerse alerta a la información sobre partes relacionadas al revisar registros o documentos

Registros o documentos que el auditor puede inspeccionar (Ref. Párr. 15)

A22. Durante la auditoría, el auditor puede inspeccionar registros o documentos que proporcionen información sobre las relaciones y transacciones con partes relacionadas, por ejemplo:

- Confirmaciones de terceros obtenidas por el auditor (además de confirmaciones bancarias y de abogados).
- Las declaraciones del impuesto sobre la renta presentadas por la entidad.
- Información suministrada por la entidad a las autoridades reguladoras.
- Registros de los accionistas para identificar a los accionistas principales de la entidad.
- Declaraciones de conflictos de intereses de la administración y los encargados del gobierno corporativo.
- Registros de las inversiones de la entidad y de sus planes de pensión.
- Contratos y acuerdos con la administración clave o los encargados del gobierno corporativo.
- Contratos y acuerdos significativos fuera del curso de negocios ordinario de la entidad.
- Facturas y correspondencia específicas de los asesores profesionales de la entidad.
- Políticas de seguros de vida adquiridos por la entidad.
- Contratos significativos renegociados por la entidad durante el ejercicio.
- Dictámenes de los auditores internos.
- Documentos asociados con los informes de la entidad ante una dependencia reguladora de valores bursátiles (por ejemplo, prospectos).

PARTES RELACIONADAS

Esquemas que pueden indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas previamente no identificadas o no reveladas

A23. Un esquema implica un acuerdo formal o informal entre la entidad y una o más partes, para fines como:

- El establecimiento de una relación de negocios mediante estructuras o convenios apropiados.
- La realización de ciertos tipos de transacciones bajo términos y condiciones específicos.
- La prestación de servicios designados o apoyos financieros.

Ejemplos de esquemas que pueden indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la administración no haya identificado o revelado anteriormente al auditor, incluyen:

- Participación en sociedades civiles sin personalidad jurídica con otras partes.
- Acuerdos para la provisión de servicios a ciertas partes bajo términos y condiciones fuera del curso normal de negocios de la entidad.
- Garantías y relaciones con fiadores.

Identificación de transacciones significativas fuera del curso normal del negocio (Ref. Párr. 16)

A24. Obtener más información sobre transacciones significativas fuera del curso normal de negocios de la entidad permite al auditor evaluar si están presentes factores de riesgo de fraude, si los hubiera, y, donde el marco de referencia de información financiera aplicable establece requisitos para las partes relacionadas, identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

A25. Los ejemplos de transacciones fuera del curso normal de negocios de la entidad pueden incluir:

- Transacciones complejas de capital, como reestructuraciones o adquisiciones corporativas.
- Transacciones con entidades en el exterior, en jurisdicciones con leyes corporativas débiles.

PARTES RELACIONADAS

- El arrendamiento de locales o la prestación de servicios de administración por la entidad para otra parte, si no se intercambia consideración.
- Transacciones de ventas con descuentos o devoluciones inusualmente grandes.
- Transacciones con convenios circulares, por ejemplo, ventas con un compromiso para recompra.
- Transacciones bajo contratos cuyos términos cambian antes de expirar.

Entender la naturaleza de transacciones significativas fuera del curso normal de negocios [Ref. Párr. 16a)]

A26. Investigar sobre la naturaleza de las transacciones significativas fuera del curso normal de negocios de la entidad implica obtener un entendimiento del fundamento de negocios de las transacciones, y los términos y condiciones en los que éstas fueron realizadas.

Investigar si las partes relacionadas podrían estar implicadas [Ref. Párr. 16b)]

A27. Una parte relacionada podría estar relacionada en una transacción significativa fuera del curso normal de negocios de la entidad, no sólo influyendo directamente en la transacción por ser una parte de la misma, sino también influyendo indirectamente a través de un intermediario. Dicha influencia puede indicar la presencia de un factor de riesgo de fraude.

Compartir información de parte relacionada con el equipo de trabajo (Ref. Párr. 17)

A28. La información relevante de parte relacionada que puede ser compartida entre los miembros del equipo de trabajo incluye, por ejemplo:

- La identidad de las partes relacionadas de la entidad.
- La naturaleza de las relaciones y transacciones entre las partes relacionadas.
- Relaciones o transacciones con partes relacionadas significativas o complejas que puedan requerir consideración de auditoría especial, en determinadas transacciones en las que la administración o los encargados del gobierno corporativo estén implicados financieramente.

Identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con relaciones y transacciones con partes relacionadas

Factores de riesgo de fraude asociados con una parte relacionada con influencia dominante (Ref. Párr. 19)

A29. El dominio de la administración por una sola persona o un grupo pequeño de personas sin controles compensatorios es un factor de riesgo de fraude.²⁴ Los indicadores de influencia dominante ejercidos por una parte relacionada, incluyen:

- Cuando la parte relacionada haya vetado decisiones de negocios significativas tomadas por la administración o los encargados del gobierno corporativo.
- Las transacciones significativas sean enviadas a la parte relacionada para su aprobación final.
- Haya poco o ningún debate entre la administración y los encargados del gobierno corporativo, en relación con las propuestas de negocios iniciadas por la parte relacionada.
- Las transacciones en las que participa la parte relacionada (o un familiar cercano de la misma) rara vez sean revisadas y aprobadas de manera independiente.

También puede existir influencia dominante en algunos casos, si la parte relacionada jugó un papel central en la constitución de la entidad y continúa jugándolo en la administración de la entidad.

A30. Ante la presencia de otros factores de riesgo, la existencia de una parte relacionada con influencia dominante puede indicar riesgos significativos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude. Por ejemplo:

- Una rotación inusualmente alta de altos ejecutivos o asesores profesionales puede sugerir prácticas de negocios poco éticas o fraudulentas que sirven a los fines de la parte relacionada.
- El uso de intermediarios de negocios para transacciones significativas para las que no parece haber una justificación de negocios clara, puede sugerir que la parte relacionada pudiera tener interés en dichas transacciones mediante el control de esos intermediarios para fines fraudulentos.

²⁴ NIA 240, apéndice 1.

PARTES RELACIONADAS

- La evidencia de participación excesiva de la parte relacionada en o preocupación por la selección de políticas contables o la determinación de estimaciones significativas, puede sugerir la posibilidad de información financiera fraudulenta.

Respuestas a los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con relaciones y transacciones con partes relacionadas (Ref. Párr. 20)

- A31. La naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos adicionales de auditoría que el auditor puede seleccionar para responder a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa asociados con relaciones y transacciones con partes relacionadas, dependen de la naturaleza de dichos riesgos y las circunstancias de la entidad.²⁵
- A32. Ejemplos de procedimientos substantivos de auditoría que el auditor puede realizar cuando ha evaluado un riesgo significativo de que la administración no contabilizó o reveló adecuadamente transacciones específicas de partes relacionadas, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable (sea debido a fraude o error), incluyen:
- Confirmar o discutir aspectos específicos de las transacciones con intermediarios como bancos, firmas de abogados, fiadores o agentes, donde pueda practicarse y no esté prohibido por ley, normatividad ni regulación ética.
 - Confirmar los fines, términos específicos o montos de las transacciones con las partes relacionadas (este procedimiento de auditoría puede ser menos eficaz cuando el auditor juzga que la entidad puede influir en las respuestas de las partes relacionadas al auditor).
 - Donde proceda, leer los estados financieros u otra información financiera relevante de las partes relacionadas, si está disponible, para evidencia de la contabilidad de las transacciones en los registros contables de las partes relacionadas.
- A33. Si el auditor ha evaluado un riesgo significativo de representación errónea de importancia relativa debido a fraude, como resultado de la presencia de una parte relacionada con influencia dominante, el auditor podrá, además de los requisitos generales de la NIA 240, realizar procedimientos de auditoría, como los siguientes, para entender las relaciones de negocios que dicha parte relacionada haya

²⁵ La NIA 330 proporciona lineamientos adicionales en lo relacionado a considerar la naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos de auditoría adicionales. La NIA 240 establece los requisitos y proporciona lineamientos sobre las respuestas apropiadas a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

PARTES RELACIONADAS

establecido directa o indirectamente con la entidad, y determinar la necesidad de más procedimientos substantivos de auditoría:

- Investigaciones de, y discusión con, la administración y los encargados del gobierno corporativo.
- Investigaciones de la parte relacionada.
- Inspección de contratos significativos con la parte relacionada.
- Investigación apropiada de los antecedentes, por ejemplo, por medio de Internet o bases de datos externas, específicas de información de negocios.
- Revisión de los informes de denuncias internas de los empleados, donde los retengan.

A34. Dependiendo de los resultados de los procedimientos del auditor para la valoración del riesgo, el auditor puede considerar apropiado obtener evidencia de auditoría sin probar los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones de partes relacionadas. En ciertas circunstancias; sin embargo, quizá no sea posible obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre los procedimientos substantivos de auditoría solos, en relación con los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con relaciones y transacciones de partes relacionadas. Por ejemplo, cuando las transacciones entre grupos, entre la entidad y sus componentes, son numerosas, y una cantidad significativa de información sobre estas transacciones se inicia, registra, procesa o reporta electrónicamente en un sistema integrado, el auditor puede determinar que no es posible diseñar procedimientos substantivos de auditoría eficaces que, por sí mismos, reduzcan los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con estas transacciones hasta un nivel aceptablemente bajo. En dicho caso, para satisfacer el requisito de la NIA 330 de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría en cuanto a la eficacia operante de controles relevantes,²⁶ al auditor se le requiere que pruebe los controles de la entidad sobre la integridad y exactitud del registro de las relaciones y transacciones entre las partes relacionadas.

²⁶ NIA 330, párrafo 8b).

PARTES RELACIONADAS

Identificación de partes relacionadas o transacciones significativas de partes relacionadas previamente no identificadas o no reveladas

Comunicación de información recién identificada sobre partes relacionadas al equipo de trabajo [Ref. Pár. 22a)]

- A35. El comunicar rápidamente cualesquiera partes relacionadas recién identificadas a otros miembros del equipo de trabajo los ayuda a determinar si esta información afecta los resultados y conclusiones de los procedimientos de valoración del riesgo ya realizados, incluyendo si los riesgos de representación errónea de importancia relativa necesitan ser reevaluados.

Procedimientos substantivos relacionados con partes relacionadas o transacciones significativas de partes relacionadas recién identificadas (Ref. Párr. 22c)]

- A36. Los ejemplos de procedimientos substantivos de auditoría que el auditor puede realizar, relacionados con partes relacionadas o transacciones significativas de partes relacionadas recién identificadas, incluyen:

- Realizar investigaciones relativas a la naturaleza de las relaciones de la entidad con las partes relacionadas recién identificadas, incluyendo (en su caso y siempre y cuando no esté prohibido por ley, reglamento o normatividad ética) una investigación de las partes externas a la entidad que supuestamente tengan conocimiento importante de la misma y su negocio, como su asesor legal, agentes principales, representantes importantes, consultores, fiadores u otros socios comerciales cercanos.
- Realizar un análisis de los registros contables para las transacciones con partes relacionadas recién identificadas. Dicho análisis puede simplificarse mediante el uso de técnicas de auditoría asistidas por computadora.
- Verificar los términos y condiciones de las transacciones con partes relacionadas recién identificadas, y evaluar si las transacciones han sido adecuadamente contabilizadas y reveladas de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

No revelación intencional por parte de la administración [Ref. Párr. 22e)]

- A37. Los requisitos y lineamientos previstos en la NIA 240 referentes a las responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros, son relevantes donde aparentemente la administración no haya revelado al auditor, de manera intencional, partes relacionadas o transacciones significativas con ellas. Éste también puede considerar si es necesario reevaluar la confiabili-

PARTES RELACIONADAS

dad de las respuestas de la administración a sus investigaciones y las representaciones que ésta le haya proporcionado.

Transacciones significativas entre partes relacionadas identificadas fuera del curso normal de negocios de la entidad

Evaluación de la razón de negocios de las transacciones significativas con partes relacionadas (Ref. Párr. 23)

A38. Al evaluar la razón de negocios de una transacción significativa con partes relacionadas fuera del curso normal de negocios de la entidad, el auditor puede considerar lo siguiente:

- Si la transacción:
 - Es muy compleja (por ejemplo, puede implicar múltiples partes relacionadas dentro de un grupo consolidado).
 - Tiene términos comerciales anormales, como precios, tasas de interés, garantías y términos de reintegro inusuales.
 - Carecen de una evidente razón de negocios lógica para que ocurran.
 - Implica partes relacionadas previamente no identificadas.
 - Es procesada de una manera inusual.
- Si la administración discutió la naturaleza y contabilidad de dicha transacción con los encargados del gobierno corporativo.
- Si la administración está poniendo más énfasis en un tratamiento contable particular en lugar de dar la debida consideración al aspecto económico subyacente de la transacción.

Si las explicaciones de la administración son significativamente inconsistentes con los términos de la transacción entre las partes relacionadas, se requiere al auditor, de acuerdo con la NIA 500,²⁷ que considere la confiabilidad de las explicaciones y declaraciones de la administración en otros asuntos importantes.

A39. El auditor también puede tratar de entender la razón de negocios de dicha transacción desde la perspectiva la parte relacionada, lo anterior para ayudarle a entender mejor la realidad económica de la transacción y por qué se efectuó. Un

²⁷ NIA 500, *Evidencia de auditoría*, párrafo 11.

PARTES RELACIONADAS

fundamento de negocios desde la perspectiva de la parte relacionada que parezca inconsistente con la naturaleza de su negocio, puede representar un factor de riesgo de fraude.

Autorización y aprobación de transacciones significativas entre partes relacionadas [Ref. Párr. 23b)]

- A40. La autorización y la aprobación de transacciones significativas entre partes relacionadas fuera del curso normal de negocios de la entidad, por parte de la administración, los encargados del gobierno corporativo, en su caso los accionistas, puede brindar evidencia de auditoría de que haya sido debidamente considerada a los niveles adecuados dentro de la entidad, y de que sus términos y condiciones hayan sido adecuadamente reflejados en los estados financieros. La existencia de transacciones de esta naturaleza que no hayan estado sujetas a dicha autorización y aprobación, a falta de explicaciones racionales basadas en la discusión con la administración o los encargados del gobierno corporativo, puede indicar riesgos de declaración errónea de importancia relativa debidos a error o fraude.

En estas circunstancias, el auditor podría necesitar estar alerta a otras transacciones de naturaleza similar. Sin embargo, la autorización y la aprobación por sí solas pueden ser insuficientes para concluir que los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude estén ausentes, ya que dicha autorización y aprobación puede ser ineficaz en caso de que hayan estado coludidas las partes relacionadas o la entidad esté sujeta a la influencia dominante de una parte relacionada.

Consideraciones específicas para entidades más pequeñas

- A41. Una entidad más pequeña quizá no tenga los mismos controles proporcionados por diferentes niveles de autoridad y aprobación que puedan existir en una entidad más grande. Por consiguiente, al auditar una entidad más pequeña, el auditor puede confiar, en menor grado, en la autorización y aprobación de la evidencia de auditoría, respecto a la validez de transacciones significativas entre partes relacionadas fuera del curso normal de negocios de la entidad. En su lugar, el auditor puede considerar la realización de otros procedimientos de auditoría como: inspeccionar documentos relevantes, confirmar aspectos específicos de transacciones con partes relevantes, u observar la implicación del propietario o administrador en las transacciones.

PARTES RELACIONADAS

Aseveraciones de que las transacciones con partes relacionadas fueron realizadas en términos equivalentes a los prevalecientes en una transacción de plena competencia (Ref. Párr. 24)

- A42. A pesar de que la evidencia de auditoría puede estar fácilmente disponible respecto a la forma de comparar el precio de una transacción celebrada entre partes relacionadas con la de una transacción similar de plena competencia, normalmente hay dificultades prácticas que limitan la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría en el sentido de que los demás aspectos de la transacción sean equivalentes a los de la transacción de plena competencia. Por ejemplo, aunque el auditor pueda confirmar que una transacción entre partes relacionadas se hubiere realizada al precio de mercado, quizá no pueda confirmar si otros términos y condiciones de la transacción (como son términos de crédito, contingencias y cargos específicos) son equivalentes a los que normalmente serían acordados entre partes independientes.

Por consiguiente, puede haber un riesgo de que la aseveración de la administración acerca de que una transacción de partes relacionadas fue realizada en los términos equivalentes a los prevalecientes en una transacción de plena competencia, sea una declaración errónea de importancia relativa.

- A43. La preparación de los estados financieros requiere que la administración acredite la aseveración de que una transacción entre partes relacionadas se hubiere realizada en los términos equivalentes a los prevalecientes en una transacción de plena competencia. El fundamento para la aseveración de la administración puede incluir:

- Comparar los términos de la transacción entre las partes relacionadas con los de una transacción idéntica o similar con una o varias partes no relacionadas.
- Contratar a un experto externo para determinar un valor de mercado y confirmar los términos y condiciones de mercado para la transacción.
- Comparar los términos de la transacción para conocer los términos de mercado para transacciones similares en términos generales, en un mercado abierto.

- A44. La evaluación del fundamento de la administración para esta aseveración puede implicar uno o más de los siguientes:

- Considerar lo adecuado del proceso que sigue la administración para sustentar la aseveración.
- Verificar la fuente de los datos internos o externos que sustenten la aseveración, y comprobar los datos para determinar su exactitud, integridad y relevancia.

PARTES RELACIONADAS

- Evaluar la racionalidad de cualquier suposición significativa sobre la que se base la aseveración.

A45. Algunos marcos de referencia de información financiera requieren la revelación de transacciones entre partes relacionadas no realizadas en términos equivalentes a los prevalecientes en las transacciones de plena competencia. En estas circunstancias, si la administración no ha revelado una transacción entre partes relacionadas en los estados financieros, pudiera haber una aseveración implícita de que la transacción fue realizada en términos equivalentes a los prevalecientes en una transacción de plena competencia.

Evaluación de la contabilidad y de la revelación de las relaciones y transacciones entre partes relacionadas identificadas

Consideraciones de importancia relativa en la evaluación de declaraciones erróneas (Ref. Párr. 25)

A46. La NIA 450 requiere que el auditor considere, tanto el tamaño como la naturaleza de una declaración errónea, así como las circunstancias particulares en que ocurrió, al evaluar si la declaración errónea tiene importancia relativa.²⁸ El significado de la transacción para los usuarios de estados financieros quizá no dependa sólo del monto reportado de la transacción, sino también de otros factores relevantes específicos, por ejemplo, de la naturaleza de la relación entre las partes relacionadas.

Evaluación de revelaciones de partes relacionadas [Ref. Párr. 25a)]

A47. Evaluar las revelaciones de las partes relacionadas en el contexto de los requisitos de revelación del marco de referencia de información financiera aplicable, significa considerar si los hechos y circunstancias de las relaciones y transacciones entre las partes relacionadas de la entidad han sido adecuadamente resumidos y presentados, de manera que las revelaciones sean entendibles. Las revelaciones de las transacciones entre las partes relacionadas pueden ser incomprensibles si:

- a) La razón de negocios y los efectos de las transacciones sobre los estados financieros no son claros o son erróneos; o
- b) Los términos, condiciones u otros o elementos claves de las transacciones, necesarios para entenderlos, no han sido revelados adecuadamente.

²⁸ NIA450, *Evaluación de las representaciones erróneas identificadas durante la auditoría*, párrafo lia). El párrafo A16 de la NIA 450, proporciona lineamientos sobre las circunstancias que pueden afectar la evaluación de una representación errónea.

PARTES RELACIONADAS

Declaraciones escritas (Ref. Párr. 26)

- A48. Las circunstancias en las que puede ser conveniente obtener declaraciones escritas de los encargados del gobierno corporativo incluyen:
- Cuando han aprobado transacciones específicas con partes relacionadas que: a) afectan significativamente los estados financieros, o b) involucran a la administración.
 - Cuando han realizado declaraciones orales específicas al auditor sobre los detalles de ciertas transacciones con partes relacionadas.
 - Cuando tienen intereses financieros o de otro tipo en las partes relacionadas o en las transacciones entre partes relacionadas.
- A49. El auditor también puede optar por obtener declaraciones escritas sobre aseveraciones específicas que la administración haya hecho, como una declaración de que las transacciones específicas entre partes relacionadas no incluyen acuerdos complementarios no revelados.

Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo (Ref. Párr. 27)

- A50. Comunicar asuntos significativos que surgen durante la auditoría,²⁹ en relación con las partes relacionadas de la entidad, ayuda al auditor a establecer un entendimiento común con los encargados del gobierno corporativo, sobre la naturaleza y resolución de estos asuntos. Los ejemplos de asuntos significativos de partes relacionadas incluyen:
- La no revelación al auditor (sea o no intencional), por parte de la administración, de partes relacionadas o transacciones significativas entre partes relacionadas, que pudieran alertar a los encargados del gobierno corporativo sobre relaciones y transacciones significativas entre partes relacionadas de las que pudieran no haber tenido conocimiento anteriormente.
 - La identificación de transacciones significativas de partes relacionadas que no hayan sido adecuadamente autorizadas y aprobadas, que pueden dar origen a sospecha de fraude.
 - Desacuerdo con la administración relacionada con la contabilidad y revelación de transacciones significativas entre partes relacionadas, de acuerdo con el marco de referencia de la información financiera aplicable.

²⁹ La NIA 230, párrafo A8, proporciona lineamientos adicionales sobre la naturaleza de asuntos significativos que surgen durante la auditoría.

PARTES RELACIONADAS

- Incumplimiento con la legislación o normatividad aplicable que prohíba o restrinja tipos específicos de transacciones entre las partes relacionadas.
- Dificultades para identificar la parte que controla la entidad en última instancia

