

NIA-ES 550. PARTES VINCULADAS

Javier Briones Ortega

*Auditor de Cuentas
Profesor de Auditoría de la UDIMA*

EXTRACTO

El auditor de cuentas debe proveerse del conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas. La existencia de partes vinculadas no genera, por sí mismas, un aumento del riesgo de incorrección material en los estados financieros con respecto a otro tipo de transacciones con partes no vinculadas, si bien la norma cita algunos ejemplos como el aumento de la complejidad societaria de un *holding* de tal modo que se haga difícil el seguimiento e identificación de las transacciones con partes vinculadas. La norma refleja las responsabilidades que el auditor tiene en esta área.

Palabras claves: partes vinculadas y transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

ISA 550. RELATED PARTIES

ABSTRACT

The auditor must be provided sufficient knowledge of relationships and transactions with related parties. The existence of related parties generated by themselves, increased risk of material inaccuracies in the financial statements with respect to other transactions with unrelated parties, although the standard cites examples such as increasing the corporate complexity a holding company so that it becomes difficult tracking and identification of related party transactions. The standard reflects the responsibilities which the auditor has in this area.

Keywords: related parties and transaction carried out in conditions of mutual independence.

Sumario

1. Introducción: objetivos y términos
2. Naturaleza y responsabilidad del auditor
3. Requerimientos
4. Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

1. INTRODUCCIÓN: OBJETIVOS Y TÉRMINOS

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 550 trata las «Partes vinculadas» y debe aplicarse de conformidad con la NIA 200 que se refiere a los «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría».

La NIA 550 hace referencia a las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría de estados financieros. En particular, desarrolla la aplicación de la NIA 315 sobre «Identificación y valoración de los riesgos de la incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno», la NIA 330 sobre «Respuestas del auditor a los riesgos valorados» y la NIA 420 sobre «Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude» en lo que respecta a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

Los **objetivos** del auditor de la entidad usuaria, en el marco de esta NIA, son:

- La consecución de conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas para poder:
 - Reconocer, si aconteciese, los factores de riesgo de fraude provenientes de las relaciones o transacciones con partes vinculadas, que sean significativas para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material debido a dicho fraude.
 - Determinar si los estados financieros, en base a la evidencia de auditoría conseguida, según se vean afectados por dichas relaciones o transacciones permiten lograr la presentación fiel (en los casos de marcos de imagen fiel) o no inducen a error (en los supuestos de marcos de incumplimiento).
- La consecución de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si las relaciones y transacciones con las partes vinculadas se han detectado y contabilizado de forma adecuada en los estados financieros.

Entre los **términos** a tener en cuenta merecen mencionarse los siguientes:

- a) **Transacción realizada en condiciones de independencia mutua.** Se refiere a una transacción realizada entre partes interesadas, no vinculadas, y que actúan de forma independiente entre sí y persiguiendo cada una sus propios intereses.
- b) **Parte vinculada.**

- Una parte que está vinculada según se define en el marco de la información financiera aplicable; o
- En los casos en los que no aparezcan requerimientos mínimos en la información financiera, se entenderá:
 - Persona o entidad que ejerce control o influencia significativa sobre la entidad que prepara la información financiera, directa o indirectamente, a través de uno o varios intermediarios. Por ejemplo, cualquier dueño de una sociedad con un porcentaje de la empresa tal que sea capaz de poder influir en las decisiones en la elaboración de la información financiera.
 - Otra entidad sobre la que la entidad que se encarga de la información financiera ejerce cierto control o influencia significativa, directa o indirecta, a través de uno o varios intermediarios. Por ejemplo, una empresa matriz sobre su filial.
 - Otra entidad que, junto con la entidad que se encarga de la información financiera, se encuentra bajo el control de otra a través de: los derechos de propiedad de ambas entidades, los propietarios sean familiares próximos o la dirección de ambas es común o compartido. Por ejemplo, la relación entre dos empresas filiales.

En este punto hay que indicar que no se entiende por partes vinculadas las que están bajo el control de una administración pública independientemente de su ámbito de competencia territorial, excepto en los casos en los que realicen transacciones significativas o compartan recursos relevantes entre sí. ejemplo, si la administración tiene una empresa de gestión de patentes y otra empresa de gestión de suelo, entre ellas no serían partes vinculadas aunque tuvieran el mismo propietario; sin embargo sí si la empresa de gestión de suelo hubiera cedido parte de sus instalaciones a la empresa de gestión de patentes, considerando el auditor esta cesión como significativo.

2. NATURALEZA Y RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

La existencia de partes vinculadas no genera por sí misma un aumento del riesgo de incorrección material en los estados financieros, si bien, debido a su *naturaleza*, puede dar lugar a ella, como por ejemplo:

- Cuando existe un aumento de la complejidad de las transacciones realizadas dado que las partes vinculadas operan a través de un amplio entramado de relaciones y organizaciones.

- Una parte que está vinculada según se define en el marco de la información financiera aplicable; o
- En los casos en los que no aparezcan requerimientos mínimos en la información financiera, se entenderá:
 - Persona o entidad que ejerce control o influencia significativa sobre la entidad que prepara la información financiera, directa o indirectamente, a través de uno o varios intermediarios. Por ejemplo, cualquier dueño de una sociedad con un porcentaje de la empresa tal que sea capaz de poder influir en las decisiones en la elaboración de la información financiera.
 - Otra entidad sobre la que la entidad que se encarga de la información financiera ejerce cierto control o influencia significativa, directa o indirecta, a través de uno o varios intermediarios. Por ejemplo, una empresa matriz sobre su filial.
 - Otra entidad que, junto con la entidad que se encarga de la información financiera, se encuentra bajo el control de otra a través de: los derechos de propiedad de ambas entidades, los propietarios sean familiares próximos o la dirección de ambas es común o compartido. Por ejemplo, la relación entre dos empresas filiales.

En este punto hay que indicar que no se entiende por partes vinculadas las que están bajo el control de una administración pública independientemente de su ámbito de competencia territorial, excepto en los casos en los que realicen transacciones significativas o compartan recursos relevantes entre sí. ejemplo, si la administración tiene una empresa de gestión de patentes y otra empresa de gestión de suelo, entre ellas no serían partes vinculadas aunque tuvieran el mismo propietario; sin embargo sí si la empresa de gestión de suelo hubiera cedido parte de sus instalaciones a la empresa de gestión de patentes, considerando el auditor esta cesión como significativo.

2. NATURALEZA Y RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

La existencia de partes vinculadas no genera por sí misma un aumento del riesgo de incorrección material en los estados financieros, si bien, debido a su *naturaleza*, puede dar lugar a ella, como por ejemplo:

- Cuando existe un aumento de la complejidad de las transacciones realizadas dado que las partes vinculadas operan a través de un amplio entramado de relaciones y organizaciones.

- Aumenta la dificultad para determinar las transacciones y saldos entre la entidad y la parte vinculada, lo que puede hacer ineficaces los sistemas de información.
- Pueden existir particularidades que con otro tipo de transacciones puede que no se produzcan, tal es el caso de que no haya contraprestaciones en algunas transacciones con las partes vinculadas.

Ejemplo: Operaciones entre empresas franquiciadas, franquiciadores y máster franquicias hacen que se puedan generar confusiones entre quién vende y quién comprar a quién; estas operaciones pueden tener encubiertos precios de transferencia para maquillar los resultados o las existencias de manera que se paguen menos impuestos o que se lleguen a unas determinadas cuotas que exigen los franquiciadores.

La responsabilidad del auditor se refiere a los siguientes casos:

- En un amplio número de marcos de información financiera se establecen requerimientos específicos, lo que conlleva al auditor a la aplicación de procedimientos de auditoría para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material por causa de la contabilización o revelación inadecuada de la entidad, con respecto a los requerimientos del marco de las relaciones, transacciones o saldos de la entidad con las partes vinculadas.
- En los casos en los que no se establezcan requerimientos específicos o estos sean mínimos, el auditor tendrá que tener conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas para poder determinar si los estados financieros se ven afectados por las mismas.
- El auditor tendrá siempre presente la posible existencia de factores de fraude que son más frecuentes en estos casos. Algunos ejemplos de fraudes pueden ser debidos al pago de ingresos de la entidad como trabajo del administrador o dueño de la empresa o a la utilización de los servicios y bienes de la empresa como si fueran propios para actividades ajenas al negocio en sí mismo.
- En estos supuestos los efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores, por ejemplo, porque pueden dar lugar a mayores posibilidades para ocultar o modificar datos por parte de la gerencia o administración, si ponemos el caso hipotético de la venta de un activo por parte de los administradores y dicho contrato no ha sido entregado al auditor para su revisión por parte de la gerencia o los responsables legales y administrativos.
- Por todo ello es importante la estrategia y la ejecución de la auditoría según la NIA 200 «Objetivos globales del auditor independiente y relación de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría», que permitirá al auditor identificar y valorar de manera más clara los riesgos de incorrección material vinculados a las relaciones y transacciones entre la entidad y las partes vinculadas así como establecer mecanismos que puedan hacer frente a los posibles riesgos.

3. REQUERIMIENTOS

A continuación se detalla una serie de requerimientos que llevará a cabo el auditor para obtener la información relevante para la identificación de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones entre las entidades y las partes vinculadas. No hay que olvidar en este punto la NIA 315 sobre «Identificación y valoración de los riesgos de la incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno» y la NIA 240 sobre «Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude».

a) Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.

En los procedimientos de valoración del riesgo con las actividades relacionadas habrá que tener en cuenta los siguientes requerimientos:

- Conocimientos de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas. Para ello se considerará:
 - La posibilidad de que los estados financieros contengan incorrección material por causas de fraude o error. No se refleje el valor real de los activos o un resultado negativo irreal.
 - El estudio sobre cuestiones tales como la identidad de las partes vinculadas a la entidad, la naturaleza de las relaciones, el tipo y objeto de las transacciones durante el periodo de tiempo de relación. En el estudio se podrían incluir cambios relevantes que hayan tenido lugar entre las partes vinculadas.
 - El estudio de los controles aplicados por la dirección a través de procedimientos de valoración del riesgo que estime oportunos, entre otros, las autorizaciones y aprobaciones de transacciones y acuerdos significativos ajenos al desarrollo normal y general de los negocios, las autorizaciones y aprobaciones de transacciones y acuerdos significativos con las partes vinculadas y la identificación y contabilización de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas atendiendo al marco de información financiera aplicable.
- Prestar especial atención a la información sobre partes vinculadas al revisar los registros o documentos.

El auditor prestará especial atención a los acuerdos o información que puedan mostrar la existencia de relaciones o transacciones entre la entidad y las partes vinculadas que la dirección o gerencia no hubiese indicado al auditor. Para ello tendrá en cuenta la naturaleza de las transacciones y la posibilidad de que participasen las partes vinculadas y prestará especial atención a:

- Las confirmaciones de bancos y asesores jurídicos al aplicar los procedimientos considerados oportunos. Al tener acceso las partes vinculadas, en algunas ocasiones, a compartir información bancaria, puede darse el caso de que haya cierto desorden en las cuentas bancarias en cuanto a titulares y trasposos entre cuentas de las partes vinculadas, es por ello que es de especial importancia el control de esta área de la auditoría.
 - Actas de juntas de accionistas y reuniones de los gerentes o responsables de la dirección de la entidad. Al ser a veces las mismas personas físicas o jurídicas las que tienen que negociar entre sí, podría existir conflicto de intereses y se tomará la decisión por el conjunto del grupo y no de forma individualizada como se hubiera tomado de no ser parte vinculada.
 - Otra documentación que se considere oportuna. Por ejemplo contratos entre franquicias, contratos de usos de las instalaciones por parte de las vinculadas, etc.
- Poner en común con el equipo el encargo de la información sobre las partes vinculadas.
- b) Identificación y valoración de los riesgos de corrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.
- Para identificar y valorar los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones entre la entidad y las partes vinculadas, el auditor tendrá en cuenta la NIA 315 sobre «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno» y el auditor considerará transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios como transacciones que dan lugar a riesgos significativos.
 - En los casos en los que el auditor identifique factores de riesgo de fraude, se aplicará la NIA 240 sobre «Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude».
- c) Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

De conformidad con la NIA 330 sobre «Respuestas del auditor a los riesgos valorados» el auditor llevará a cabo los procedimientos de auditoría que estime adecuados para responder a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones entre la entidad y las partes vinculadas. Para ello:

- Identificará partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente.

En los casos en los que existiese información que llevase a pensarlo el auditor:

- Determinará si existe fundamento para confirmar la existencia de dichas relaciones, y si se confirmase:
 - Se comunicará a los restantes miembros del equipo, y si el marco de la información financiera establece requerimientos específicos para las partes vinculadas, pedirá a la dirección que las identifique e investigará por qué los controles no funcionaron para su identificación.
 - Aplicará procedimientos de auditoría sustantivos adecuados a la nueva situación.
 - Volverá a considerar el posible riesgo que pueda existir con las partes vinculadas.
 - En los casos en los que llegue a la conclusión de que fue intencionada su no identificación o su no revelación, tendrá en cuenta las posibles repercusiones en la auditoría.
- Comprobará transacciones significativas identificadas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios.

En estos casos el auditor:

- Hará una inspección sobre los contratos o acuerdos subyacentes (en el caso en el que los hubiese) y valorará si las transacciones se han contabilizado adecuadamente, si las condiciones de transacción son conforme las indicó la dirección y si la base empresarial de las transacciones puede haber tenido un fin fraudulento u ocultación de activos.
 - Conseguirá evidencia de auditoría de que las transacciones se han autorizado y aprobado de forma adecuada.
- Confirmará y afirmará que las transacciones con partes vinculadas se han efectuado en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. En estos casos, el auditor obtendrá la evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación.
- d) Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas.

Para atender a la NIA 700 sobre «Formación de opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros», el auditor valorará:

- Si las relaciones y transacciones se han contabilizado y valorado adecuadamente, con base en el marco de información financiera aplicable.
 - Si los efectos de estas relaciones y transacciones con partes vinculadas impiden que se logre una imagen fiel (en el supuesto de marcos de imagen fiel) o son causa de que los estados financieros inducen a error (en los marcos de cumplimiento).
- e) Manifestaciones escritas.
- El auditor requerirá de manifestaciones escritas de la dirección o responsables de gobierno de la entidad cuando el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas.
- f) Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
- El auditor comunicará las cuestiones significativas que aparezcan durante la realización de la auditoría, de conformidad con la NIA 260 sobre «Comunicación con los responsables del gobierno».
- g) Documentación.
- En la auditoría, el auditor recogerá toda la documentación que obtenga sobre los nombres de las partes vinculadas e identificadas así como la naturaleza de las relaciones entre la entidad y las partes vinculadas, de conformidad con la NIA 230 sobre «Documentación sobre la auditoría».

4. GUÍA DE APLICACIÓN Y OTRAS ANOTACIONES EXPLICATIVAS

- a) Responsabilidad de auditor.

La responsabilidad del auditor se centra en:

- Los marcos de información financiera que establecen requerimientos mínimos con respecto a las partes vinculadas.
- Los marcos de imagen fiel, según la NIA 200.
 - Ejemplo en el que no se logra una imagen fiel puede darse en la venta de un inmueble a un accionista que ostenta el control por parte de la entidad a un precio superior o inferior a su valor de mercado la cual se ha contabilizado como una transacción que da lugar a una pérdida o un beneficio para la entidad cuando se trata de una aportación o devolución de capital o del pago de un dividendo.
- Los marcos de cumplimiento, según la NIA 210.
 - Ejemplo en el que la falta de revelación de información en los estados financieros en relación con las transacciones con partes vinculadas sea

conforme con el marco y las disposiciones legales o reglamentarias, los estados financieros podrían inducir a error si la entidad obtuviera una parte sustancial de sus ingresos de transacciones realizadas con partes vinculadas, y no revelara este hecho.

b) Definición de parte vinculada.

- *Control*: es el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad para obtener beneficios de sus actividades.
- *Influencia significativa*: es el poder de participar en las decisiones de políticas financieras y de explotación de una entidad, pero sin tener el control sobre dichas políticas.

Ejemplos que pueden indicar presencia de control o influencia significativa:

- Participaciones directas o indirectas en el patrimonio neto u otros intereses financieros de la entidad.
- Participaciones directas o indirectas de la entidad en el patrimonio neto de otras entidades u otros intereses financieros de la entidad en otras entidades.
- Formar parte de los órganos de gobierno de la entidad, o del personal clave de la dirección, es decir, aquellas personas de la dirección que tienen autoridad y responsabilidad en la planificación, la dirección y el control de las actividades de la entidad.
- Ser un familiar próximo de cualquiera de las personas a las que se refiere el apartado anterior. Tener una relación empresarial significativa con cualquiera de las personas a las que se refiere el apartado anterior.

c) Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.

Ejemplos de algunas cuestiones que se pueden discutir entre los miembros del equipo del encargo son los siguientes:

- El modo en que podrían utilizarse entidades con cometido especial controladas por la dirección para facilitar la manipulación del resultado.
- El modo en que podrían utilizarse transacciones entre la entidad y un socio comercial conocido de un miembro clave de la dirección, para facilitar la apropiación indebida de activos de la entidad.
- Los riesgos a analizar entre las operaciones de compraventa de mercancías entre dos empresas vinculadas por el mismo dueño.
- El tipo de pruebas de control a aplicar que afecten a los sistemas de control en las relaciones entre empresas vinculadas.
- El tipo de registros más susceptibles de ser identificados como fraudulentos.

Es importante que el equipo de trabajo trate de identificar a otras personas de la entidad que probablemente tengan conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas y de los controles de la entidad relativos a dichas relaciones y que no forman parte de la dirección. Ejemplos:

- Los responsables del gobierno de la entidad.
- El personal que esté en una posición que le permita iniciar, procesar o registrar transacciones que sean tanto significativas como ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, así como las personas que se encarguen de supervisar o controlar a dicho personal.
- Los auditores internos.
- La asesoría jurídica.
- El responsable de ética empresarial o persona equivalente.

Lo que se trata de valorar es que la información financiera no sea fraudulenta, ya que a menudo implica la elusión de los controles por la dirección, que, por lo demás, puede parecer que operan eficazmente. Ejemplos de posibles fraudes:

- La creación de condiciones ficticias en transacciones con partes vinculadas con la intención de falsear el fundamento empresarial de dichas transacciones.
- La organización de modo fraudulento del traspaso de activos de o a la dirección u otras personas por importes significativamente superiores o inferiores a su valor de mercado.
- La realización de transacciones complejas con partes vinculadas, tales como entidades con cometido especial, que se hayan estructurado para falsear la situación financiera o los resultados de la empresa.

Para ello durante la realización de la auditoría, el auditor puede inspeccionar registros o documentos que le pueden proporcionar información sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas, por ejemplo:

- Las confirmaciones de terceros obtenidas por el auditor, además de confirmaciones de los bancos y de los asesores jurídicos.
- Las declaraciones del impuesto sobre beneficios de la entidad.
- Información proporcionada por la entidad a las autoridades reguladoras.
- Los registros de accionistas para identificar a los principales accionistas de la entidad.
- Las declaraciones de conflictos de intereses realizadas por la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.

- Los registros de las inversiones de la entidad y de sus planes de pensiones.
 - Los contratos y acuerdos con miembros clave de la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.
 - Los contratos y acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios de la entidad.
 - Las facturas y correspondencia específicas procedentes de los asesores profesionales de la entidad.
 - Las pólizas de seguros de vida suscritas por la entidad.
 - Los contratos significativos renegociados por la entidad durante el periodo.
 - Los informes de los auditores internos.
- d) Los documentos asociados a la información presentada por la entidad ante una autoridad reguladora de valores (ejemplo: folletos).

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

Ejemplos de riesgos significativos de incorrección material debido a fraude:

- Una rotación inusualmente elevada de miembros de la alta dirección o de los asesores profesionales puede ser un indicio de prácticas empresariales no éticas o fraudulentas.
 - El recurso a intermediarios en transacciones significativas, para las que no parece existir una justificación empresarial clara, puede indicar que la parte vinculada tiene un interés en dichas transacciones a través del control de dichos intermediarios con fines fraudulentos.
 - La evidencia de una participación o un interés excesivo de la parte vinculada en la selección de políticas contables o en la determinación de estimaciones significativas puede ser un indicio de una posible información financiera fraudulenta.
- e) Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

Ejemplos de procedimientos sustantivos de auditoría que puede aplicar el auditor una vez que haya valorado que existe un riesgo significativo de que la dirección no haya contabilizado o revelado de forma adecuada determinadas transacciones con partes vinculadas, debido a fraude o errores:

- La confirmación o discusión con intermediarios, tales como bancos, asesores jurídicos, avalistas o representantes, de aspectos concretos de las transacciones, cuando sea factible y no esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias o las reglas de ética.

- La confirmación con las partes vinculadas de los fines, las condiciones específicas o los importes de las transacciones.
 - Cuando proceda, la lectura de los estados financieros u otra información financiera relevante de las partes vinculadas, si estuviera disponible, al objeto de obtener evidencia de que las transacciones se hayan contabilizado en los registros contables de las partes vinculadas.
- f) Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas.
- Consideraciones sobre la importancia relativa en la evaluación de incorrecciones. La significatividad de la transacción no va a depender únicamente del importe del mismo sino también de otros factores relevantes específicos como posibles litigios sobre impuestos evadidos en la transacción, o el carácter delictivo que podrían tener las actividades fraudulentas.
 - Evaluación de la revelación de información sobre partes vinculadas. Se debe comprobar si se han resumido y presentado adecuadamente de modo que la información revelada sea comprensible, es decir, que sean claros, correctos y se revelen adecuadamente.

g) Manifestaciones escritas.

Ejemplos de circunstancias donde es conveniente obtener manifestaciones escritas:

- Aprobaciones de compraventa de empresas por parte de la dirección.
- Las declaraciones verbales de las cantidades prestadas a la empresa y viceversa al auditor.
- En la demostración de las participaciones de la dirección con el entramado empresarial o partes vinculadas cuya relación es de difícil comprensión.

h) Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

Ejemplos de cuestiones significativas que deberían revelar:

- La dirección ha omitido revelar al auditor información de venta de los activos financieros a otra empresa vinculada.
- Transacciones que no se han autorizado para la inversión de una nave conjunta entre empresas vinculadas.
- Desacuerdos con la dirección sobre la valoración de las mercancías entre empresas vinculadas.
- Dificultad de conocer el responsable último del control de la matriz de una *holding*.

- Aumenta la dificultad para determinar las transacciones y saldos entre la entidad y la parte vinculada, lo que puede hacer ineficaces los sistemas de información.
- Pueden existir particularidades que con otro tipo de transacciones puede que no se produzcan, tal es el caso de que no haya contraprestaciones en algunas transacciones con las partes vinculadas.

Ejemplo: Operaciones entre empresas franquiciadas, franquiciadores y máster franquicias hacen que se puedan generar confusiones entre quién vende y quién comprar a quién; estas operaciones pueden tener encubiertos precios de transferencia para maquillar los resultados o las existencias de manera que se paguen menos impuestos o que se lleguen a unas determinadas cuotas que exigen los franquiciadores.

La responsabilidad del auditor se refiere a los siguientes casos:

- En un amplio número de marcos de información financiera se establecen requerimientos específicos, lo que conlleva al auditor a la aplicación de procedimientos de auditoría para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material por causa de la contabilización o revelación inadecuada de la entidad, con respecto a los requerimientos del marco de las relaciones, transacciones o saldos de la entidad con las partes vinculadas.
- En los casos en los que no se establezcan requerimientos específicos o estos sean mínimos, el auditor tendrá que tener conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas para poder determinar si los estados financieros se ven afectados por las mismas.
- El auditor tendrá siempre presente la posible existencia de factores de fraude que son más frecuentes en estos casos. Algunos ejemplos de fraudes pueden ser debidos al pago de ingresos de la entidad como trabajo del administrador o dueño de la empresa o a la utilización de los servicios y bienes de la empresa como si fueran propios para actividades ajenas al negocio en sí mismo.
- En estos supuestos los efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores, por ejemplo, porque pueden dar lugar a mayores posibilidades para ocultar o modificar datos por parte de la gerencia o administración, si ponemos el caso hipotético de la venta de un activo por parte de los administradores y dicho contrato no ha sido entregado al auditor para su revisión por parte de la gerencia o los responsables legales y administrativos.
- Por todo ello es importante la estrategia y la ejecución de la auditoría según la NIA 200 «Objetivos globales del auditor independiente y relación de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría», que permitirá al auditor identificar y valorar de manera más clara los riesgos de incorrección material vinculados a las relaciones y transacciones entre la entidad y las partes vinculadas así como establecer mecanismos que puedan hacer frente a los posibles riesgos.

3. REQUERIMIENTOS

A continuación se detalla una serie de requerimientos que llevará a cabo el auditor para obtener la información relevante para la identificación de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones entre las entidades y las partes vinculadas. No hay que olvidar en este punto la NIA 315 sobre «Identificación y valoración de los riesgos de la incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno» y la NIA 240 sobre «Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude».

a) Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.

En los procedimientos de valoración del riesgo con las actividades relacionadas habrá que tener en cuenta los siguientes requerimientos:

- Conocimientos de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas. Para ello se considerará:
 - La posibilidad de que los estados financieros contengan incorrección material por causas de fraude o error. No se refleje el valor real de los activos o un resultado negativo irreal.
 - El estudio sobre cuestiones tales como la identidad de las partes vinculadas a la entidad, la naturaleza de las relaciones, el tipo y objeto de las transacciones durante el periodo de tiempo de relación. En el estudio se podrían incluir cambios relevantes que hayan tenido lugar entre las partes vinculadas.
 - El estudio de los controles aplicados por la dirección a través de procedimientos de valoración del riesgo que estime oportunos, entre otros, las autorizaciones y aprobaciones de transacciones y acuerdos significativos ajenos al desarrollo normal y general de los negocios, las autorizaciones y aprobaciones de transacciones y acuerdos significativos con las partes vinculadas y la identificación y contabilización de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas atendiendo al marco de información financiera aplicable.
- Prestar especial atención a la información sobre partes vinculadas al revisar los registros o documentos.

El auditor prestará especial atención a los acuerdos o información que puedan mostrar la existencia de relaciones o transacciones entre la entidad y las partes vinculadas que la dirección o gerencia no hubiese indicado al auditor. Para ello tendrá en cuenta la naturaleza de las transacciones y la posibilidad de que participasen las partes vinculadas y prestará especial atención a:

- Las confirmaciones de bancos y asesores jurídicos al aplicar los procedimientos considerados oportunos. Al tener acceso las partes vinculadas, en algunas ocasiones, a compartir información bancaria, puede darse el caso de que haya cierto desorden en las cuentas bancarias en cuanto a titulares y trasposos entre cuentas de las partes vinculadas, es por ello que es de especial importancia el control de esta área de la auditoría.
 - Actas de juntas de accionistas y reuniones de los gerentes o responsables de la dirección de la entidad. Al ser a veces las mismas personas físicas o jurídicas las que tienen que negociar entre sí, podría existir conflicto de intereses y se tomará la decisión por el conjunto del grupo y no de forma individualizada como se hubiera tomado de no ser parte vinculada.
 - Otra documentación que se considere oportuna. Por ejemplo contratos entre franquicias, contratos de usos de las instalaciones por parte de las vinculadas, etc.
- Poner en común con el equipo el encargo de la información sobre las partes vinculadas.
- b) Identificación y valoración de los riesgos de corrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.
- Para identificar y valorar los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones entre la entidad y las partes vinculadas, el auditor tendrá en cuenta la NIA 315 sobre «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno» y el auditor considerará transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios como transacciones que dan lugar a riesgos significativos.
 - En los casos en los que el auditor identifique factores de riesgo de fraude, se aplicará la NIA 240 sobre «Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude».
- c) Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

De conformidad con la NIA 330 sobre «Respuestas del auditor a los riesgos valorados» el auditor llevará a cabo los procedimientos de auditoría que estime adecuados para responder a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones entre la entidad y las partes vinculadas. Para ello:

- Identificará partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente.

En los casos en los que existiese información que llevase a pensarlo el auditor:

- Determinará si existe fundamento para confirmar la existencia de dichas relaciones, y si se confirmase:
 - Se comunicará a los restantes miembros del equipo, y si el marco de la información financiera establece requerimientos específicos para las partes vinculadas, pedirá a la dirección que las identifique e investigará por qué los controles no funcionaron para su identificación.
 - Aplicará procedimientos de auditoría sustantivos adecuados a la nueva situación.
 - Volverá a considerar el posible riesgo que pueda existir con las partes vinculadas.
 - En los casos en los que llegue a la conclusión de que fue intencionada su no identificación o su no revelación, tendrá en cuenta las posibles repercusiones en la auditoría.
- Comprobará transacciones significativas identificadas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios.

En estos casos el auditor:

- Hará una inspección sobre los contratos o acuerdos subyacentes (en el caso en el que los hubiese) y valorará si las transacciones se han contabilizado adecuadamente, si las condiciones de transacción son conforme las indicó la dirección y si la base empresarial de las transacciones puede haber tenido un fin fraudulento u ocultación de activos.
 - Conseguirá evidencia de auditoría de que las transacciones se han autorizado y aprobado de forma adecuada.
- Confirmará y afirmará que las transacciones con partes vinculadas se han efectuado en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. En estos casos, el auditor obtendrá la evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación.
- d) Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas.

Para atender a la NIA 700 sobre «Formación de opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros», el auditor valorará:

- Si las relaciones y transacciones se han contabilizado y valorado adecuadamente, con base en el marco de información financiera aplicable.
 - Si los efectos de estas relaciones y transacciones con partes vinculadas impiden que se logre una imagen fiel (en el supuesto de marcos de imagen fiel) o son causa de que los estados financieros inducen a error (en los marcos de cumplimiento).
- e) Manifestaciones escritas.
- El auditor requerirá de manifestaciones escritas de la dirección o responsables de gobierno de la entidad cuando el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas.
- f) Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
- El auditor comunicará las cuestiones significativas que aparezcan durante la realización de la auditoría, de conformidad con la NIA 260 sobre «Comunicación con los responsables del gobierno».
- g) Documentación.
- En la auditoría, el auditor recogerá toda la documentación que obtenga sobre los nombres de las partes vinculadas e identificadas así como la naturaleza de las relaciones entre la entidad y las partes vinculadas, de conformidad con la NIA 230 sobre «Documentación sobre la auditoría».

4. GUÍA DE APLICACIÓN Y OTRAS ANOTACIONES EXPLICATIVAS

- a) Responsabilidad de auditor.

La responsabilidad del auditor se centra en:

- Los marcos de información financiera que establecen requerimientos mínimos con respecto a las partes vinculadas.
- Los marcos de imagen fiel, según la NIA 200.
 - Ejemplo en el que no se logra una imagen fiel puede darse en la venta de un inmueble a un accionista que ostenta el control por parte de la entidad a un precio superior o inferior a su valor de mercado la cual se ha contabilizado como una transacción que da lugar a una pérdida o un beneficio para la entidad cuando se trata de una aportación o devolución de capital o del pago de un dividendo.
- Los marcos de cumplimiento, según la NIA 210.
 - Ejemplo en el que la falta de revelación de información en los estados financieros en relación con las transacciones con partes vinculadas sea

conforme con el marco y las disposiciones legales o reglamentarias, los estados financieros podrían inducir a error si la entidad obtuviera una parte sustancial de sus ingresos de transacciones realizadas con partes vinculadas, y no revelara este hecho.

b) Definición de parte vinculada.

- *Control*: es el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad para obtener beneficios de sus actividades.
- *Influencia significativa*: es el poder de participar en las decisiones de políticas financieras y de explotación de una entidad, pero sin tener el control sobre dichas políticas.

Ejemplos que pueden indicar presencia de control o influencia significativa:

- Participaciones directas o indirectas en el patrimonio neto u otros intereses financieros de la entidad.
- Participaciones directas o indirectas de la entidad en el patrimonio neto de otras entidades u otros intereses financieros de la entidad en otras entidades.
- Formar parte de los órganos de gobierno de la entidad, o del personal clave de la dirección, es decir, aquellas personas de la dirección que tienen autoridad y responsabilidad en la planificación, la dirección y el control de las actividades de la entidad.
- Ser un familiar próximo de cualquiera de las personas a las que se refiere el apartado anterior. Tener una relación empresarial significativa con cualquiera de las personas a las que se refiere el apartado anterior.

c) Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas.

Ejemplos de algunas cuestiones que se pueden discutir entre los miembros del equipo del encargo son los siguientes:

- El modo en que podrían utilizarse entidades con cometido especial controladas por la dirección para facilitar la manipulación del resultado.
- El modo en que podrían utilizarse transacciones entre la entidad y un socio comercial conocido de un miembro clave de la dirección, para facilitar la apropiación indebida de activos de la entidad.
- Los riesgos a analizar entre las operaciones de compraventa de mercancías entre dos empresas vinculadas por el mismo dueño.
- El tipo de pruebas de control a aplicar que afecten a los sistemas de control en las relaciones entre empresas vinculadas.
- El tipo de registros más susceptibles de ser identificados como fraudulentos.

Es importante que el equipo de trabajo trate de identificar a otras personas de la entidad que probablemente tengan conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas y de los controles de la entidad relativos a dichas relaciones y que no forman parte de la dirección. Ejemplos:

- Los responsables del gobierno de la entidad.
- El personal que esté en una posición que le permita iniciar, procesar o registrar transacciones que sean tanto significativas como ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, así como las personas que se encarguen de supervisar o controlar a dicho personal.
- Los auditores internos.
- La asesoría jurídica.
- El responsable de ética empresarial o persona equivalente.

Lo que se trata de valorar es que la información financiera no sea fraudulenta, ya que a menudo implica la elusión de los controles por la dirección, que, por lo demás, puede parecer que operan eficazmente. Ejemplos de posibles fraudes:

- La creación de condiciones ficticias en transacciones con partes vinculadas con la intención de falsear el fundamento empresarial de dichas transacciones.
- La organización de modo fraudulento del traspaso de activos de o a la dirección u otras personas por importes significativamente superiores o inferiores a su valor de mercado.
- La realización de transacciones complejas con partes vinculadas, tales como entidades con cometido especial, que se hayan estructurado para falsear la situación financiera o los resultados de la empresa.

Para ello durante la realización de la auditoría, el auditor puede inspeccionar registros o documentos que le pueden proporcionar información sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas, por ejemplo:

- Las confirmaciones de terceros obtenidas por el auditor, además de confirmaciones de los bancos y de los asesores jurídicos.
- Las declaraciones del impuesto sobre beneficios de la entidad.
- Información proporcionada por la entidad a las autoridades reguladoras.
- Los registros de accionistas para identificar a los principales accionistas de la entidad.
- Las declaraciones de conflictos de intereses realizadas por la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.

- Los registros de las inversiones de la entidad y de sus planes de pensiones.
 - Los contratos y acuerdos con miembros clave de la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.
 - Los contratos y acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios de la entidad.
 - Las facturas y correspondencia específicas procedentes de los asesores profesionales de la entidad.
 - Las pólizas de seguros de vida suscritas por la entidad.
 - Los contratos significativos renegociados por la entidad durante el periodo.
 - Los informes de los auditores internos.
- d) Los documentos asociados a la información presentada por la entidad ante una autoridad reguladora de valores (ejemplo: folletos).

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

Ejemplos de riesgos significativos de incorrección material debido a fraude:

- Una rotación inusualmente elevada de miembros de la alta dirección o de los asesores profesionales puede ser un indicio de prácticas empresariales no éticas o fraudulentas.
 - El recurso a intermediarios en transacciones significativas, para las que no parece existir una justificación empresarial clara, puede indicar que la parte vinculada tiene un interés en dichas transacciones a través del control de dichos intermediarios con fines fraudulentos.
 - La evidencia de una participación o un interés excesivo de la parte vinculada en la selección de políticas contables o en la determinación de estimaciones significativas puede ser un indicio de una posible información financiera fraudulenta.
- e) Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

Ejemplos de procedimientos sustantivos de auditoría que puede aplicar el auditor una vez que haya valorado que existe un riesgo significativo de que la dirección no haya contabilizado o revelado de forma adecuada determinadas transacciones con partes vinculadas, debido a fraude o errores:

- La confirmación o discusión con intermediarios, tales como bancos, asesores jurídicos, avalistas o representantes, de aspectos concretos de las transacciones, cuando sea factible y no esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias o las reglas de ética.

- La confirmación con las partes vinculadas de los fines, las condiciones específicas o los importes de las transacciones.
 - Cuando proceda, la lectura de los estados financieros u otra información financiera relevante de las partes vinculadas, si estuviera disponible, al objeto de obtener evidencia de que las transacciones se hayan contabilizado en los registros contables de las partes vinculadas.
- f) Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas.
- Consideraciones sobre la importancia relativa en la evaluación de incorrecciones. La significatividad de la transacción no va a depender únicamente del importe del mismo sino también de otros factores relevantes específicos como posibles litigios sobre impuestos evadidos en la transacción, o el carácter delictivo que podrían tener las actividades fraudulentas.
 - Evaluación de la revelación de información sobre partes vinculadas. Se debe comprobar si se han resumido y presentado adecuadamente de modo que la información revelada sea comprensible, es decir, que sean claros, correctos y se revelen adecuadamente.

g) Manifestaciones escritas.

Ejemplos de circunstancias donde es conveniente obtener manifestaciones escritas:

- Aprobaciones de compraventa de empresas por parte de la dirección.
- Las declaraciones verbales de las cantidades prestadas a la empresa y viceversa al auditor.
- En la demostración de las participaciones de la dirección con el entramado empresarial o partes vinculadas cuya relación es de difícil comprensión.

h) Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

Ejemplos de cuestiones significativas que deberían revelar:

- La dirección ha omitido revelar al auditor información de venta de los activos financieros a otra empresa vinculada.
- Transacciones que no se han autorizado para la inversión de una nave conjunta entre empresas vinculadas.
- Desacuerdos con la dirección sobre la valoración de las mercancías entre empresas vinculadas.
- Dificultad de conocer el responsable último del control de la matriz de una *holding*.