

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

7. Si no es factible presenciar el recuento físico de existencias, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la realidad y al estado de las existencias. Si no es posible hacerlo, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705³. (Ref: Apartados A12-A14)
8. Si las existencias custodiadas y controladas por un tercero son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre su realidad y estado mediante una o ambas de las siguientes actuaciones:
 - (a) Solicitud de confirmación al tercero respecto de las cantidades y el estado de las existencias que mantiene en nombre de la entidad. (Ref: Apartado A15)
 - (b) Inspección o aplicación de otros procedimientos de auditoría adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: Apartado A16)

Litigios y reclamaciones

9. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de identificar los litigios y las reclamaciones que afecten a la entidad y que puedan originar un riesgo de incorrección material, incluidos los siguientes: (Ref: Apartados A17-A19)
 - (a) indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otras personas de la entidad, incluidos los asesores jurídicos internos;
 - (b) revisión de las actas de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad y de la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos; y
 - (c) revisión de las cuentas de gastos jurídicos. (Ref: Apartado A20)
10. Si el auditor valora que existe un riesgo de incorrección material con respecto a litigios o reclamaciones identificados, o en los casos en los que los procedimientos de auditoría aplicados indican que pueden existir otros litigios o reclamaciones materiales, además de aplicar los procedimientos requeridos por otras NIA, el auditor solicitará una comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad. El auditor llevará a cabo dicha actuación por medio de una carta de indagación preparada por la dirección y enviada por el auditor, en la que se solicite a los asesores jurídicos externos de la entidad que se comuniquen directamente con el auditor. Si las disposiciones legales o reglamentarias o la organización profesional de abogados correspondiente prohíben una comunicación directa de los asesores jurídicos externos de la entidad con el auditor, éste aplicará procedimientos de auditoría alternativos. (Ref: Apartados A21-A25)
11. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705, si:
 - (a) la dirección rehúsa dar permiso al auditor para comunicarse o reunirse con los asesores jurídicos externos de la entidad o si éstos rehúsan responder adecuadamente a la carta de indagación o se les prohíbe que lo hagan; y
 - (b) el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos.

Manifestaciones escritas

12. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, que proporcionen manifestaciones escritas de que se han revelado al auditor y se han contabilizado y revelado de conformidad con el marco de información financiera aplicable todos los litigios y reclamaciones existentes o posibles conocidos cuyos efectos deben considerarse para la preparación de los estados financieros.

³ NIA 705, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Información por segmentos

13. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable mediante: (Ref: Apartado A26)
 - (a) la obtención de conocimiento de los métodos utilizados por la dirección para la determinación de la información por segmentos; y (Ref: Apartado A27)
 - (i) la evaluación de si dichos métodos pueden generar información acorde con lo requerido por el marco de información financiera aplicable; y
 - (ii) en su caso, la comprobación de la aplicación de dichos métodos; y
 - (b) la aplicación de procedimientos analíticos o de otros procedimientos de auditoría adecuados teniendo en cuenta las circunstancias.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Existencias

Presencia en el recuento físico de existencias (Ref: Apartado 4(a))

A1. La dirección habitualmente establece procedimientos de acuerdo con los cuales se realiza un recuento físico de existencias al menos una vez al año con el fin de que sirvan de base para la preparación de los estados financieros y, en su caso, para determinar la fiabilidad del sistema de inventario permanente de la entidad.

A2. La presencia en el recuento físico de existencias conlleva:

- la inspección de las existencias para determinar su realidad y evaluar su estado, así como la realización de pruebas de recuento;
- la observación del cumplimiento de las instrucciones de la dirección y la aplicación de procedimientos para el registro y control de los resultados del recuento físico de existencias; y
- la obtención de evidencia de auditoría con respecto a la fiabilidad de los procedimientos de recuento de la dirección.

Dichos procedimientos pueden servir como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, en función de la valoración del riesgo realizada por el auditor, del enfoque previsto y de los procedimientos específicos llevados a cabo.

A3. Entre las cuestiones relevantes para la planificación de la presencia en el recuento físico de existencias (o para el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría según lo establecido en los apartados 4-8 de esta NIA) se incluyen, por ejemplo:

- Los riesgos de incorrección material relacionados con las existencias.
- La naturaleza del control interno relacionado con las existencias.
- Si cabe prever que se establezcan procedimientos adecuados y que se emitan instrucciones apropiadas para el recuento físico de existencias.
- El momento de realización del recuento físico de las existencias.
- Si la entidad mantiene un sistema de inventario permanente.
- Las ubicaciones en que se almacenan las existencias, la importancia relativa de las existencias y los riesgos de incorrección material correspondientes a las distintas ubicaciones, a efectos de decidir en qué ubicaciones es adecuada la asistencia. La NIA 600⁴ trata de la participación de otros auditores y, por consiguiente, puede resultar relevante si dicha participación está relacionada con la presencia en un recuento físico de existencias en un lugar lejano.
- Si es necesaria la ayuda de un experto del auditor. La NIA 620⁵ trata de la utilización del trabajo de un experto del auditor para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Evaluación de las instrucciones y los procedimientos de la dirección (Ref: Apartado 4(a)(i))

A4. A la hora de evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección con respecto al registro y control del recuento físico de existencias se determinará, entre otras cosas, si tales instrucciones y procedimientos tratan, por ejemplo, de:

- La realización de actividades de control adecuadas, como, por ejemplo, recopilar las hojas de recuento físico de existencias utilizadas, dejar constancia de las hojas de recuento físico no utilizadas, y aplicar procedimientos de recuento y de repetición de éste.

⁴ NIA 600, "Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)".
⁵ NIA 620, "Utilización del trabajo de un experto del auditor".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- La identificación exacta de la fase en la que se encuentra el trabajo en curso, de las partidas de lenta rotación, obsoletas o dañadas, así como de existencias que son propiedad de un tercero; por ejemplo, existencias en consignación.
- En su caso, los procedimientos utilizados para estimar cantidades físicas, como los que pueden resultar necesarios para estimar la cantidad física de un montón de carbón.
- El control del movimiento de las existencias entre las distintas áreas, así como del envío y recepción de existencias antes y después de la fecha de corte.

Observación de la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección (Ref: Apartado 4(a)(ii))

- A5. La observación de la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección, por ejemplo, de los que están relacionados con el control de los movimientos de las existencias antes, durante y después del recuento, facilita al auditor la obtención de evidencia de auditoría sobre si las instrucciones y los procedimientos de recuento de la dirección se han diseñado e implementado adecuadamente. Adicionalmente, el auditor puede obtener copias de la información de corte, como detalles del movimiento de existencias, que le faciliten la aplicación de procedimientos de auditoría en una fecha posterior sobre la contabilización de dichos movimientos.

Inspección de las existencias (Ref: Apartado 4(a)(iii))

- A6. La inspección de las existencias, al presenciar un recuento físico, facilita al auditor la determinación de su realidad (aunque no necesariamente de su propiedad) y la identificación, por ejemplo, de existencias obsoletas, dañadas o antiguas.

Realización de pruebas de recuento (Ref: Apartado 4(a)(iv))

- A7. La realización de pruebas de recuento, por ejemplo, localizando en las existencias físicas elementos seleccionados en los registros de recuento de la dirección, y localizando en los registros de recuento de la dirección elementos seleccionados de las existencias físicas, proporciona evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de dichos registros.
- A8. Además de registrar las pruebas de recuento realizadas por el auditor, la obtención de una copia de los registros de la dirección relativos a los recuentos físicos de existencias realizados facilita al auditor la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores con el fin de determinar si los registros de existencias finales de la entidad reflejan con exactitud los resultados reales de los recuentos de existencias.

Recuento físico de existencias realizado en una fecha distinta a la de los estados financieros
(Ref: Apartado 5)

- A9. Por razones prácticas, el recuento físico de existencias se puede realizar en una fecha o fechas distintas a la de los estados financieros. Esto se puede realizar con independencia de que la dirección establezca las cantidades de existencias mediante un recuento físico anual o mediante un sistema de inventario permanente. En cualquiera de los dos casos, la eficacia del diseño, de la implementación y del mantenimiento de los controles sobre las variaciones de existencias, determina si es adecuada, a efectos de la auditoría, la realización del recuento físico de existencias en una fecha o fechas distintas a la de los estados financieros. La NIA 330 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre los procedimientos sustantivos aplicados en una fecha intermedia.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

A10. Cuando se utiliza un sistema de inventario permanente, la dirección puede realizar recuentos físicos u otras pruebas para determinar la fiabilidad de la información sobre cantidades de existencias incluida en los registros de inventario permanente de la entidad. En algunos casos, la dirección o el auditor pueden identificar diferencias entre los registros de inventario permanente y las cantidades de existencias físicas reales en ese momento; esto puede indicar que los controles sobre las variaciones de las existencias no están operando eficazmente.

A11. Entre las cuestiones relevantes que pueden tenerse en cuenta en el diseño de procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría sobre si se han registrado correctamente las variaciones de las cantidades de existencias entre la fecha (o fechas) del recuento y los registros de existencias finales se incluyen:

- Si los registros de inventario permanente se han ajustado adecuadamente.
- La fiabilidad de los registros de inventario permanente de la entidad.
- Las razones de las diferencias significativas entre la información obtenida durante el recuento físico y los registros de inventario permanente.

La presencia en el recuento físico de existencias no es factible (Ref: Apartado 7)

A12. En algunos casos, puede no ser factible presenciarse el recuento físico de existencias. Esto se puede deber a factores tales como la naturaleza y ubicación de las existencias. Por ejemplo, cuando las existencias se almacenan en un lugar que puede suponer una amenaza para la seguridad del auditor. Sin embargo, los inconvenientes de carácter general que ello cause al auditor no bastan para justificar la decisión del auditor de que su presencia no es factible. Tal y como se explica en la NIA 200⁷, la dificultad, el tiempo o el coste que implique, en sí mismo, no es un fundamento válido para que el auditor omita un procedimiento de auditoría para el que no existan procedimientos alternativos, o para que se conforme con una evidencia de auditoría que no alcance el grado de convincente.

A13. En algunos casos en los que no sea factible la asistencia, procedimientos de auditoría alternativos, como la inspección de documentación de la venta posterior de determinadas partidas de inventario adquiridas o compradas antes del recuento físico de existencias, pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y el estado de las existencias.

A14. En otros casos, sin embargo, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y el estado de las existencias, mediante la aplicación de procedimientos alternativos de auditoría. En estos casos, la NIA 705 requiere que el auditor exprese en el informe de auditoría una opinión modificada como consecuencia de la limitación al alcance.

Existencias custodiadas y controladas por un tercero

Confirmación (Ref: Apartado 8(a))

A15. La NIA 505⁹ establece requerimientos y proporciona orientaciones para aplicar procedimientos de confirmación externa.

Otros procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 8(b))

A16. Dependiendo de las circunstancias; por ejemplo, cuando se obtenga información que origine dudas sobre la integridad y objetividad del tercero, el auditor puede considerar adecuado aplicar otros procedimientos de auditoría, en lugar de, o además de, confirmar con el tercero. Ejemplos de dichos procedimientos incluyen los siguientes:

7 NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría", apartado A48.

8 NIA 705, apartado 13.

9 NIA 505, "Confirmaciones externas".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- La asistencia, o la organización de la asistencia de otro auditor, al recuento físico de existencias realizado por el tercero, si es factible.
- La obtención de un informe de otro auditor, o de un informe del auditor de la entidad prestadora del servicio, sobre la adecuación del control interno del tercero, para asegurarse de que el recuento de las existencias se realiza correctamente y que las existencias se custodian de forma adecuada.
- La inspección de la documentación relativa a las existencias que obren en poder de terceros; por ejemplo, recibos de almacenes.
- La solicitud de confirmación de terceros, cuando las existencias se hayan pignorado.

Litigios y reclamaciones

Integridad de los litigios y reclamaciones (Ref: Apartado 9)

- A17. Los litigios y reclamaciones que afectan a la entidad pueden tener un efecto material sobre los estados financieros y, por consiguiente, puede ser necesario revelarlos o contabilizarlos en los estados financieros.
- A18. Adicionalmente a los procedimientos identificados en el apartado 9, otros procedimientos aplicables incluyen, por ejemplo, la utilización de información obtenida a través de los procedimientos de valoración del riesgo realizados como parte de la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno con el fin de facilitar al auditor el conocimiento de los litigios y de las reclamaciones que afectan a la entidad.
- A19. La evidencia de auditoría obtenida a efectos de identificar litigios y reclamaciones que puedan dar lugar a un riesgo de incorrección material también puede proporcionar evidencia de auditoría con respecto a otras consideraciones relevantes, como la valoración o la medición relacionadas con litigios y reclamaciones. La NIA 540¹⁰ establece requerimientos y proporciona orientaciones para la consideración por el auditor de litigios y reclamaciones que requieran estimaciones contables o la correspondiente información a revelar en los estados financieros.

Revisión de las cuentas de gastos jurídicos (Ref: Apartado 9(c))

- A20. Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede considerar adecuado examinar los documentos fuente correspondientes, tales como facturas de gastos jurídicos, como parte de su revisión de las cuentas de gastos jurídicos.

Comunicación con los asesores jurídicos externos de la entidad (Ref: Apartados 10-11)

- A21. La comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad facilita al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a si se conocen los litigios y reclamaciones potencialmente materiales, así como sobre si las estimaciones de la dirección sobre las implicaciones financieras, incluidos los costes, son razonables.
- A22. En algunos casos, el auditor puede intentar ponerse en comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad mediante una carta de indagación general. A estos efectos, por medio de una carta de indagación general, se solicita a los asesores jurídicos externos de la entidad que informen al auditor acerca de cualquier litigio o reclamación de los que tengan conocimiento, junto con una valoración del resultado de los litigios y reclamaciones, así como una estimación de las implicaciones financieras, incluidos los costes.

¹⁰ NIA 540, "Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

A23. Si se considera poco probable que los asesores jurídicos externos de la entidad respondan adecuadamente a una carta de indagación general, por ejemplo, si la organización profesional a la que pertenecen los asesores jurídicos externos prohíbe responder a dicha carta, el auditor puede intentar establecer una comunicación directa mediante una carta de indagación específica. A estos efectos, en una carta de indagación específica se incluyen:

- (a) una lista de litigios y reclamaciones;
- (b) cuando esté disponible, la valoración realizada por la dirección del resultado de cada uno de los litigios y reclamaciones identificados, así como la estimación de las implicaciones financieras, incluidos los costes; y
- (c) una solicitud a los asesores jurídicos externos de la entidad para que confirmen la razonabilidad de las valoraciones de la dirección y proporcionen al auditor información adicional en el caso de que los asesores jurídicos externos de la entidad consideren que la lista es incompleta o es incorrecta.

A24. En determinadas circunstancias, el auditor puede también juzgar necesario reunirse con los asesores jurídicos externos de la entidad para discutir el resultado probable de los litigios o reclamaciones. Este puede ser el caso, por ejemplo, si:

- El auditor determina que la cuestión constituye un riesgo significativo.
- La cuestión es compleja.
- Existe desacuerdo entre la dirección y los asesores jurídicos externos de la entidad.

Por lo general, dichas reuniones requieren la autorización de la dirección y se celebran con la asistencia de un representante de ella.

A25. De conformidad con la NIA 700¹¹, se requiere que el auditor no feche el informe de auditoría en fecha anterior a aquella en la que haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros. La evidencia de auditoría sobre el estado de los litigios y reclamaciones en la fecha del informe de auditoría puede obtenerse mediante indagaciones ante la dirección, incluidos los asesores jurídicos internos, que sea responsable de las cuestiones relevantes. En algunos casos puede ser necesario que el auditor obtenga información actualizada de los asesores jurídicos externos de la entidad.

Información por segmentos (Ref: Apartado 13)

A26. Dependiendo del marco de información financiera aplicable, la entidad puede estar obligada o autorizada a revelar información por segmentos en los estados financieros. La responsabilidad del auditor con respecto a la presentación y revelación de información por segmentos se refiere a los estados financieros tomados en su conjunto. Por consiguiente, no se requiere al auditor que aplique los procedimientos de auditoría que serían necesarios para expresar una opinión sobre la información por segmentos presentada por separado.

Conocimiento de los métodos utilizados por la dirección (Ref: Apartado 13(a))

A27. Dependiendo de las circunstancias, los siguientes son ejemplos de cuestiones que pueden ser relevantes para la obtención de conocimiento de los métodos utilizados por la dirección para determinar la información por segmentos y de si dichos métodos pueden generar información a revelar acorde con el marco de información financiera aplicable:

- Ventas, transferencias y cargos entre segmentos, así como la eliminación de cantidades entre segmentos.

¹¹ ISA 700, "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros," apartado 41.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- Comparaciones con presupuestos y otros resultados previstos: por ejemplo, el porcentaje de beneficios de la explotación con respecto a las ventas.
- La distribución de activos y costes entre segmentos.
- La congruencia con periodos anteriores y la adecuación de la información revelada con respecto a las incongruencias.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 505

CONFIRMACIONES EXTERNAS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

.....	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría	2-3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivo	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Procedimientos de confirmación externa	7
Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación	8-9
Resultados de los procedimientos de confirmación externa	10-14
Confirmaciones negativas	15
Evaluación de la evidencia obtenida	16
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Procedimientos de confirmación externa	A1-A7
Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación	A8-A10
Resultados de los procedimientos de confirmación externa	A11-A22
Confirmaciones negativas	A23
Evaluación de la evidencia obtenida	A24-A25

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 505, "Confirmaciones externas", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría."

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata del empleo por parte del auditor de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría de conformidad con los requerimientos de la NIA 330¹ y de la NIA 500². No trata de las indagaciones sobre litigios y reclamaciones, las cuales se contemplan en la NIA 501³.

Procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría

2. La NIA 500 indica que la fiabilidad de la evidencia de auditoría se ve afectada por su origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene⁴. Dicha NIA también incluye las siguientes generalizaciones aplicables a la evidencia de auditorías⁵:
 - La evidencia de auditoría es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad.
 - La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia.
 - La evidencia de auditoría es más fiable cuando existe en forma de documento, ya sea en formato papel, soporte electrónico u otro medio.

Por consiguiente, dependiendo de las circunstancias de la auditoría, la evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor procedentes de las partes confirmantes puede ser más fiable que la evidencia generada internamente por la entidad. Esta NIA tiene como finalidad facilitar al auditor el diseño y la aplicación de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría fiable y relevante.

3. Otras NIA reconocen la importancia de las confirmaciones externas como evidencia de auditoría; por ejemplo:
 - La NIA 330, trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar e implementar respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, y de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión se basen en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, y les den respuesta⁶. Adicionalmente, la NIA 330 requiere que, con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñe y aplique procedimientos sustantivos para cada tipo material de transacciones, saldos contables e información a revelar. También se requiere que el auditor considere si deben realizarse procedimientos de confirmación externa como procedimientos de auditoría sustantivos⁷.
 - La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea su valoración del riesgo⁸. Para ello, el auditor puede incrementar la cantidad de la evidencia, obtener evidencia que sea más relevante o más fiable, o ambas cosas. Por ejemplo, el auditor puede hacer especial hincapié en la obtención de evidencia directamente de terceros o en la obtención de evidencia corroborativa de varias fuentes independientes. La NIA 330 también indica que los procedimientos de confirmación externa pueden facilitar al auditor la obtención de

1 NIA 330, "Respuestas del auditor a los riesgos valorados".

2 NIA 500, "Evidencia de auditoría".

3 NIA 501, "Evidencia de auditoría – consideraciones específicas para determinadas áreas".

4 NIA 500, apartado A5.

5 NIA 500, apartado A31.

6 NIA 330, apartados 5-6.

7 NIA 330, apartados 18-19.

8 NIA 330, apartado 7(b).

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

evidencia de auditoría con el alto nivel de fiabilidad que requiere para responder a los riesgos significativos de incorrección material, debidos a fraude o errores.

- La NIA 240 indica que el auditor puede diseñar solicitudes de confirmación para obtener información corroborativa adicional como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debidos a fraude en las afirmaciones¹⁰.
- La NIA 500 indica que la información corroborativa obtenida de una fuente independiente de la entidad, tales como confirmaciones externas, puede incrementar la seguridad que el auditor obtiene de la evidencia existente en los registros contables o de manifestaciones realizadas por la dirección¹¹.

Fecha de entrada en vigor

4. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

5. El objetivo del auditor cuando utiliza procedimientos de confirmación externa es diseñar y aplicar dichos procedimientos con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable.

Definiciones

6. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Confirmación externa: evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio.
 - (b) Solicitud de confirmación positiva: solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor, indicando si está o no de acuerdo con la información incluida en la solicitud, o facilite la información solicitada.
 - (c) Solicitud de confirmación negativa: solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor únicamente en caso de no estar de acuerdo con la información incluida en la solicitud.
 - (d) Sin contestación: falta de respuesta, o respuesta parcial, de la parte confirmante, a una solicitud de confirmación positiva, o una solicitud de confirmación devuelta sin entregar.
 - (e) Contestación en disconformidad: respuesta que pone de manifiesto una discrepancia entre la información sobre la que se solicitó confirmación a la parte confirmante, o aquella contenida en los registros de la entidad, y la información facilitada por la parte confirmante.

Requerimientos

Procedimientos de confirmación externa

7. Al utilizar procedimientos de confirmación externa, el auditor mantendrá el control de las solicitudes de confirmación externa, lo que implicará:
 - (a) la determinación de la información que ha de confirmarse o solicitarse; (Ref: Apartado A1)
 - (b) la selección de la parte confirmante adecuada; (Ref: Apartado A2)

9 NIA 330, apartado A53.

10 NIA 240, "Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude", apartado A37.

11 NIA 500, apartados A8-A9.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (c) el diseño de las solicitudes de confirmación, incluida la comprobación de que las solicitudes estén adecuadamente dirigidas y contengan información que permita enviar las respuestas directamente al auditor; y (Ref: Apartado A3 a A6)
- (d) el envío de las solicitudes a la parte confirmante, incluidas las solicitudes de seguimiento, cuando proceda. (Ref: Apartado A7)

Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación

- 8. Si la dirección se niega a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación, éste:
 - (a) Indagará sobre los motivos de la dirección para ello, y buscará evidencia de auditoría sobre la validez y razonabilidad de tales motivos. (Ref: Apartado A8)
 - (b) Evaluará las implicaciones de la negativa de la dirección sobre la valoración por el auditor de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de otros procedimientos de auditoría; y (Ref: Apartado A9).
 - (c) Aplicará procedimientos de auditoría alternativos diseñados con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable. (Ref: Apartado A10).
- 9. Si el auditor concluye que la negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación no es razonable, o no puede obtener evidencia de auditoría relevante y fiable mediante procedimientos de auditoría alternativos, se pondrá en contacto con los responsables del gobierno de la entidad de conformidad con la NIA 260¹². El auditor también determinará las implicaciones de estas circunstancias sobre la auditoría y sobre la opinión del auditor, de conformidad con la NIA 705¹³.

Resultados de los procedimientos de confirmación externa

Fiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmación

- 10. Si el auditor identifica factores que originen dudas sobre la fiabilidad de la respuesta a una solicitud de confirmación, obtendrá evidencia de auditoría adicional para resolver dichas dudas. (Ref: Apartado A11 a A16)
- 11. Si el auditor determina que una respuesta a una solicitud de confirmación no es fiable, evaluará las implicaciones de esta circunstancia sobre la valoración de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de otros procedimientos de auditoría relacionados. (Ref: Apartado A17)

Sin contestación

- 12. En cada caso de falta de contestación, el auditor realizará procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable. (Ref: Apartados A18-A19)

Casos en los que es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada

- 13. Si el auditor ha determinado que es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, los procedimientos de auditoría alternativos no proporcionarán la evidencia de auditoría que el auditor necesita. Si el auditor no obtiene dicha confirmación, determinará las implicaciones de esta circunstancia sobre la auditoría y sobre la opinión del auditor de conformidad con la NIA 705. (Ref: Apartado A20)

¹² NIA 260, "Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad", apartado 16.

¹³ ISA 705, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Contestación en disconformidad

14. El auditor investigará las contestaciones en disconformidad para determinar si son indicativas o no de incorrecciones. (Ref: Apartados A21 y A22)

Confirmaciones negativas

15. Las confirmaciones negativas proporcionan evidencia de auditoría menos convincente que las confirmaciones positivas. Por consiguiente, el auditor no utilizará solicitudes de confirmación negativa como único procedimiento de auditoría sustantivo para responder a un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, a menos que concurren todas las siguientes condiciones: (Ref: Apartado A23)
- (a) el auditor ha valorado el riesgo de incorrección material como bajo y ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la eficacia operativa de los controles relevantes para la afirmación;
 - (b) la población de los elementos sometidos a procedimientos de confirmación negativa comprende un gran número de saldos contables, transacciones o condiciones pequeños y homogéneos;
 - (c) se prevé un porcentaje muy pequeño de contestaciones en disconformidad; y
 - (d) el auditor no conoce circunstancias o condiciones que puedan ser causa de que los destinatarios de las solicitudes de confirmación negativa desatiendan dichas solicitudes.

Evaluación de la evidencia obtenida

16. El auditor evaluará si los resultados de los procedimientos de confirmación externa proporcionan evidencia de auditoría relevante y fiable, o si es necesaria evidencia de auditoría adicional. (Ref: Apartados A24-A25)

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de confirmación externa

Determinación de la información que ha de confirmarse o solicitarse (Ref: Apartado 7(a))

- A1. Los procedimientos de confirmación externa a menudo se aplican para confirmar o solicitar información relativa a saldos contables y a sus elementos. También se utilizan para confirmar condiciones de acuerdos, contratos, o transacciones entre una entidad y terceros, o para confirmar la ausencia de ciertas condiciones, tales como un "acuerdo paralelo."

Selección de la parte confirmante adecuada (Ref: Apartado 7(b))

- A2. Las respuestas a las solicitudes de confirmación proporcionan evidencia de auditoría más relevante y fiable cuando se envían a partes confirmantes que el auditor considera conecedoras de la información que ha de confirmarse. Por ejemplo, un directivo de una entidad financiera que conoce las transacciones o acuerdos con respecto a los que se solicita confirmación puede ser la persona más adecuada en dicha entidad a la que solicitar la confirmación.

Diseño de las solicitudes de confirmación (Ref: Apartado 7(c))

- A3. El diseño de la solicitud de confirmación puede afectar directamente al porcentaje de respuestas de la confirmación y a la fiabilidad y naturaleza de la evidencia de auditoría obtenida de las respuestas.

A4. Los factores a considerar cuando se diseñan solicitudes de confirmación incluyen:

- Las afirmaciones de las que se trata.
- Los riesgos específicos de incorrección material identificados, incluidos los riesgos de fraude.
- El formato y presentación de la solicitud de confirmación.
- La experiencia anterior en la auditoría o en encargos similares.
- El método de comunicación (por ejemplo, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio).
- La autorización o la incitación por la dirección a las partes confirmantes para que respondan al auditor. Es posible que las partes confirmantes sólo estén dispuestas a responder a una solicitud de confirmación que contenga una autorización de la dirección.
- La capacidad que tiene la parte confirmante seleccionada de confirmar o de proporcionar la información solicitada (por ejemplo, el importe de una factura individual en lugar del saldo total).

- A5. Una solicitud de confirmación externa positiva pide a la parte confirmante que conteste al auditor en todos los casos, bien solicitándole que indique su conformidad con la información facilitada, o bien solicitándole que proporcione información. Generalmente se espera que una respuesta a una solicitud de confirmación positiva proporcione evidencia de auditoría fiable. Sin embargo, existe el riesgo de que una parte confirmante pueda contestar a la solicitud de confirmación sin verificar que la información es correcta. El auditor puede reducir dicho riesgo utilizando solicitudes de confirmación positiva que no indiquen el importe (u otra información) en la solicitud de confirmación y pidiendo a la parte confirmante que cumplimente el importe o proporcione otra información. Por otra parte, el uso de este tipo de solicitud de confirmación "en blanco" puede dar lugar a porcentajes de respuestas más bajas porque requieren un esfuerzo adicional por parte de la parte confirmante.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- A6. La determinación de que las solicitudes están adecuadamente dirigidas incluye comprobar la validez de algunas o de todas las direcciones de las solicitudes de confirmación antes de enviarlas.

Seguimiento de las solicitudes de confirmación (Ref: Apartado 7(d))

- A7. El auditor puede enviar una solicitud de confirmación adicional cuando no se haya recibido en un plazo razonable respuesta a una solicitud previa. Por ejemplo, el auditor, después de haber verificado de nuevo la exactitud de la dirección original, puede enviar una solicitud adicional o un recordatorio.

Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación

Razonabilidad de la negativa de la dirección (Ref: Apartado 8(a))

- A8. La negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación es una limitación de la evidencia de auditoría que el auditor puede querer obtener. Por ello, se requiere que el auditor indague sobre los motivos de la limitación. Un motivo que se aduce comúnmente es la existencia de un contencioso o de una negociación en curso con la parte confirmante seleccionada, cuya resolución puede verse afectada por una solicitud de confirmación inoportuna. Se requiere que el auditor busque evidencia de auditoría sobre la validez y razonabilidad de los motivos debido al riesgo de que la dirección pueda estar intentando denegar al auditor acceso a evidencia de auditoría que pudiera revelar un fraude o un error.

Implicaciones sobre la valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartado 8(b))

- A9. Como resultado de la evaluación mencionada en el apartado 8(b), el auditor puede concluir que es adecuado revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y modificar los procedimientos de auditoría planificados de conformidad con la NIA 315¹⁴. Por ejemplo, si la solicitud de la dirección de no confirmar no es razonable, puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude que requiere ser valorado de conformidad con la NIA 240¹⁵.

Procedimientos de auditoría alternativos (Ref: Apartado 8(c))

- A10. Los procedimientos de auditoría alternativos aplicados pueden ser similares a los que resultan adecuados en caso de falta de respuesta, como se expone en los apartados A18-A19 de la presente NIA. Dichos procedimientos también tienen en cuenta los resultados de la evaluación del auditor según el apartado 8(b) de esta NIA.

Resultados de los procedimientos de confirmación externa

Fiabilidad de las respuestas a las solicitudes de confirmación (Ref: Apartado 10)

- A11. La NIA 500 indica que, incluso cuando la evidencia de auditoría se obtiene de fuentes externas a la entidad, pueden existir circunstancias que afectan a su fiabilidad¹⁶. Todas las respuestas conllevan algún riesgo de interceptación, alteración o fraude. Este riesgo existe independientemente de si la respuesta se obtiene en formato papel, en soporte electrónico o por otro medio. Los factores que pueden originar dudas acerca de la fiabilidad de una respuesta incluyen que:

- se reciba por el auditor de forma indirecta; o
- parezca no proceder de la parte confirmante seleccionada originariamente.

- A12. Las respuestas recibidas electrónicamente, como por ejemplo, por fax o por correo electrónico, conllevan riesgos sobre su fiabilidad ya que puede ser difícil demostrar su

¹⁴ NIA 315, "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno", apartado 31.

¹⁵ NIA 240, apartado 24.

¹⁶ NIA 500, apartado A31.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

procedencia y la autoridad del que contesta, y las alteraciones pueden ser difíciles de detectar. Estos riesgos se pueden mitigar mediante la utilización por el auditor y por el que contesta de un proceso que cree un entorno seguro para la respuestas recibidas electrónicamente. Si el auditor se satisface de la seguridad de dicho proceso y de su adecuado control, la fiabilidad de las correspondientes respuestas aumenta. Un proceso de confirmación electrónico podría incorporar varias técnicas para validar la identidad de un remitente de información en forma electrónica, como por ejemplo, a través del uso de encriptaciones, de firmas digitales y de procedimientos para verificar la autenticidad de las páginas web.

A13. Si la parte confirmante recurre a un tercero para coordinar y proporcionar respuestas a las solicitudes de confirmación, el auditor puede aplicar procedimientos para responder a los riesgos de que:

- (a) la respuesta pueda no proceder de la fuente adecuada;
- (b) la persona que responde pueda no estar autorizada para ello; y
- (c) la integridad de la transmisión pueda haberse visto comprometida.

A14. La NIA 500 requiere que el auditor determine si debe modificar los procedimientos o aplicar procedimientos adicionales para resolver las dudas sobre la fiabilidad de la información que utilizará como evidencia de auditoría¹⁷. El auditor puede elegir verificar la fuente y el contenido de una respuesta a una solicitud de confirmación contactando con la parte confirmante. Por ejemplo, cuando la parte confirmante responde por correo electrónico, el auditor puede telefonearle para determinar si la parte confirmante realmente, envió la respuesta. Cuando se ha enviado una respuesta al auditor indirectamente (por ejemplo, porque la parte confirmante la envió de forma incorrecta a la entidad en vez de al auditor), el auditor puede solicitar a la parte confirmante que le responda por escrito directamente a él.

A15. Una respuesta verbal a una solicitud de confirmación, por sí misma, no cumple la definición de confirmación externa porque no es una respuesta al auditor por escrito y directa. Sin embargo, después de obtener una respuesta verbal a una solicitud de confirmación, el auditor puede, dependiendo de las circunstancias, solicitar a la parte confirmante que responda por escrito directamente al auditor. En el caso de que no se recibiera dicha respuesta, de conformidad con el apartado 12, el auditor buscará otra evidencia de auditoría para sustentar la información contenida en la respuesta verbal.

A16. Una respuesta a una solicitud de confirmación puede contener formulaciones restrictivas con respecto a su uso. Dichas restricciones no invalidan necesariamente la fiabilidad de la respuesta como evidencia de auditoría.

Respuestas no fiables (Ref: Apartado 11)

A17. Cuando el auditor concluya que una respuesta no es fiable, puede resultar necesario que revise la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y que, en consecuencia, modifique los procedimientos de auditoría planificados, de conformidad con la NIA 315¹⁸. Por ejemplo, una respuesta no fiable puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude que requiera ser evaluado de conformidad con la NIA 240¹⁹.

Sin contestación (Ref: Apartado 12)

A18. Algunos ejemplos de procedimientos de auditoría alternativos que el auditor puede aplicar incluyen los siguientes:

- Para saldos de cuentas a cobrar, examen de cobros posteriores específicos, documentación de envío, y ventas próximas al cierre del periodo.

¹⁷ NIA 500, apartado 11.
¹⁸ NIA 315, apartado 31.
¹⁹ NIA 240, apartado 24.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- Para saldos de cuentas a pagar, examen de pagos posteriores o de correspondencia de terceros, así como de otros registros, tales como los de albaranes de entrada.

A19. La naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría alternativos se ven afectados por la cuenta y la afirmación de que se trate. La falta de contestación a una solicitud de confirmación puede indicar un riesgo de incorrección material no identificado con anterioridad. En dichas situaciones, puede resultar necesario que el auditor revise el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones y que modifique los procedimientos de auditoría planificados, de conformidad con la NIA 315²⁰. Por ejemplo, un número mayor o menor de las respuestas a las solicitudes de confirmación previstas, puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude no identificado con anterioridad que requiera ser evaluado de conformidad con la NIA 240²¹.

Casos en los que es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 13)

A20. En determinadas circunstancias, el auditor puede identificar un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones en relación con el cual es necesaria una respuesta a una solicitud de confirmación positiva para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dichas circunstancias pueden darse cuando:

- La información existente para corroborar afirmaciones de la dirección solo está disponible fuera de la entidad.
- Existen factores específicos de riesgo de fraude, tales como el riesgo de que la dirección eluda los controles, o el riesgo de colusión que puede afectar a empleados y/o a la dirección, que impiden al auditor confiar en la evidencia procedente de la entidad.

Contestaciones en disconformidad (Ref: Apartado 14)

A21. Las contestaciones en disconformidad a las solicitudes de confirmación pueden indicar la existencia de incorrecciones o de incorrecciones potenciales en los estados financieros. Cuando se identifique una incorrección, la NIA 240 requiere que el auditor evalúe si dicha incorrección es indicativa de fraude²². Las contestaciones en disconformidad pueden proporcionar orientaciones sobre la calidad de las respuestas procedentes del mismo tipo de partes confirmantes o en relación con cuentas similares. Las contestaciones en disconformidad pueden también indicar una o más deficiencias en el control interno de la entidad sobre la información financiera.

A22. Algunas contestaciones en disconformidad no reflejan incorrecciones. Por ejemplo, el auditor puede concluir que las discrepancias puestas de manifiesto por las respuestas a las solicitudes de confirmación se deben a errores por desfase temporal, errores de medición o errores administrativos en los procedimientos de confirmación externa.

Confirmaciones negativas (Ref: Apartado 15)

A23. La falta de respuesta a una solicitud de confirmación negativa no indica, explícitamente, que la parte confirmante en cuestión haya recibido la solicitud de confirmación o que haya verificado la exactitud de la información contenida en la solicitud. Por consiguiente, la falta de respuesta de una parte confirmante a una solicitud de confirmación negativa proporciona evidencia de auditoría significativamente menos convincente que la respuesta a una solicitud de confirmación positiva. La probabilidad de que las partes confirmantes respondan indicando su desacuerdo con una solicitud de confirmación es mayor cuando la información contenida en la solicitud no les es favorable que cuando les

²⁰ NIA 315, apartado 31.

²¹ NIA 240, apartado 24.

²² NIA 240, apartado 35.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

favorece. Por ejemplo, es más probable que los titulares de cuentas de depósito bancarias respondan cuando consideran que el saldo de sus cuentas contenido en la solicitud de confirmación está infravalorado, que cuando consideran que dicho saldo está sobrevalorado. Por ello, el envío de solicitudes de confirmación negativas a titulares de cuentas de depósito bancarias puede ser un procedimiento útil para considerar si dichos saldos pueden estar infravalorados, pero es poco probable que sea efectivo si el auditor busca evidencia con respecto a sobrevaloraciones.

Evaluación de la evidencia obtenida (Ref: Apartado 16)

A24. Para evaluar los resultados de las solicitudes de confirmación externa individuales, el auditor puede clasificar dichos resultados de la forma siguiente:

- (a) una respuesta de la parte confirmante adecuada que indica su acuerdo con la información contenida en la solicitud de confirmación, o que proporciona la información solicitada sin excepciones;
- (b) una respuesta considerada no fiable;
- (c) la falta de contestación; o
- (d) una contestación en disconformidad.

A25. La evaluación por parte del auditor, teniendo en cuenta otros procedimientos de auditoría que pueda haber realizado, puede facilitarle concluir si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada o si es necesaria evidencia de auditoría adicional, como requiere la NIA 330²³.

²³ NIA 330, apartados 26-27.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 510

ENCARGOS INICIALES DE AUDITORÍA – SALDOS DE APERTURA

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Definiciones	
Requerimientos	
Procedimientos de auditoría	5-9
Conclusiones e informe de auditoría	10-13
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Procedimientos de auditoría	A1-A7
Conclusiones e informe de auditoría	A8-A9
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría que contienen opiniones modificadas	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 510, "Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor en relación con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría.

Además de los importes que figuran en los estados financieros, los saldos de apertura incluyen cuestiones cuya existencia al inicio del periodo debe ser revelada, tales como contingencias y compromisos. Cuando los estados financieros contienen información financiera comparativa, también son aplicables los requerimientos y las orientaciones de la NIA 710.¹ La NIA 300² incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre las actividades previas al comienzo de una auditoría inicial.

Fecha de entrada en vigor

2. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

3. Para la realización de un encargo inicial de auditoría, el objetivo del auditor, con respecto a los saldos de apertura, consiste en obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si:
 - (a) los saldos de apertura contienen incorrecciones que puedan afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual; y
 - (b) se han aplicado de manera uniforme en los estados financieros del periodo actual las políticas contables adecuadas reflejadas en los saldos de apertura, o si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Definiciones

4. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Encargo de auditoría inicial: un encargo de auditoría en el que:
 - (i) los estados financieros correspondientes al período anterior no fueron auditados; o
 - (ii) los estados financieros correspondientes al período anterior fueron auditados por el auditor predecesor.
 - (b) Saldos de apertura: saldos contables al inicio del periodo. Los saldos de apertura se corresponden con los saldos al cierre del periodo anterior y reflejan los efectos tanto de las transacciones y hechos de periodos anteriores, como de las políticas contables aplicadas en el periodo anterior. Los saldos de apertura también incluyen aquellas cuestiones que existían al inicio del periodo y que requieren revelación de información, como, por ejemplo las contingencias y los compromisos.
 - (c) Auditor predecesor: auditor de otra firma de auditoría, que auditó los estados financieros de una entidad en el periodo anterior y que ha sido sustituido por el auditor actual.

¹ NIA 710, "Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos".
² NIA 300, "Planificación de la auditoría de estados financieros".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Requerimientos

Procedimientos de auditoría

Saldos de apertura

5. El auditor leerá los estados financieros más recientes, en su caso, y el correspondiente informe de auditoría del auditor predecesor, si lo hubiera, en busca de información relevante en relación con los saldos de apertura, incluida la información revelada.
6. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual mediante: (Ref: Apartados A1-A2)
 - (a) la determinación de si los saldos de cierre del periodo anterior han sido correctamente traspasados al periodo actual o, cuando proceda, si han sido reexpresados;
 - (b) la determinación de si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas; y
 - (c) la realización de uno o más de los siguientes procedimientos: (Ref: Apartados A3-A7)
 - (i) la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura, si los estados financieros del ejercicio anterior hubieran sido auditados;
 - (ii) la evaluación relativa a si los procedimientos de auditoría aplicados en el periodo actual proporcionan evidencia relevante en relación con los saldos de apertura; o
 - (iii) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura.
7. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que los saldos de apertura contienen incorrecciones que podrían afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que resulten adecuados en las circunstancias, para determinar el efecto en los estados financieros del periodo actual. Si el auditor concluye que tales incorrecciones existen en los estados financieros del periodo actual, comunicará las incorrecciones al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, de conformidad con la NIA 450³.

Congruencia de las políticas contables

8. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si, en los estados financieros del periodo actual, se han aplicado de manera congruente las políticas contables reflejadas en los saldos de apertura, y sobre si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Información relevante en el informe de auditoría del auditor predecesor

9. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor y éste expresó una opinión modificada, el auditor evaluará el efecto que la cuestión que originó la modificación tiene en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA 315⁴.

Conclusiones e informe de auditoría

Saldos de apertura

³ NIA 450, "Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría", apartados 8 y 12.

⁴ NIA 315, "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

10. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705⁵. (Ref: Apartado A8)
11. Si el auditor concluye que los saldos de apertura contienen una incorrección que afecta de forma material a los estados financieros del periodo actual, y si el efecto de la incorrección no se registra, se presenta o se revela adecuadamente, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA 705.

Congruencia de las políticas contables

12. El auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA 705, si concluye que:
 - (a) las políticas contables del periodo actual no se aplican congruentemente en relación con los saldos de apertura, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o
 - (b) un cambio en las políticas contables no se registra, presenta o revela adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Opinión modificada en el informe emitido por el auditor predecesor

13. Si el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior contenía una opinión modificada que continúa siendo relevante y material con respecto a los estados financieros del periodo actual, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA 705 y la NIA 710. (Ref: Apartado A9)

⁵ NIA 705, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas
Procedimientos de auditoría

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartado 6)

- A1. En el sector público pueden existir limitaciones normativas a la información que el auditor actual puede obtener de un auditor predecesor.

Por ejemplo, si se privatiza una entidad del sector público que ha sido auditada con anterioridad por un auditor nombrado por ley (por ejemplo, el Interventor General u otra persona adecuadamente cualificada nombrada en representación del Interventor General), el acceso a papeles de trabajo u otra información que dicho auditor puede proporcionar a un nuevo auditor perteneciente al sector privado, puede estar restringido por disposiciones legales o reglamentarias relativas a la privacidad o al secreto. En las situaciones en las que dichas comunicaciones estén restringidas, puede ser necesario obtener la evidencia de auditoría por otros medios y, si no es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, se determinará el efecto sobre la opinión del auditor.

- A2. Si el auditor nombrado por ley externaliza la auditoría de una entidad del sector público a una firma del sector privado y nombra a una firma de auditoría distinta de la que auditó los estados financieros de la entidad del sector público en el periodo anterior, normalmente, el auditor nombrado por ley no considerará esto un cambio de auditores. Sin embargo, dependiendo de la naturaleza del acuerdo de externalización, el encargo de auditoría puede ser considerado como un encargo inicial de auditoría, desde el punto de vista del auditor del sector privado en relación con el cumplimiento de sus responsabilidades y, en consecuencia la presente NIA es de aplicación.

Saldos de apertura (Ref: Apartado 6(c))

- A3. La naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura dependen de cuestiones tales como:

- Las políticas contables aplicadas por la entidad.
- La naturaleza de los saldos contables, tipos de transacciones e información a revelar y los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual.
- La significatividad de los saldos de apertura en relación con los estados financieros del periodo actual.
- Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados y, en ese caso, si el auditor predecesor expresó una opinión modificada.

- A4. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, es posible que el auditor pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura mediante la revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor. Dicha revisión proporcionará evidencia de auditoría suficiente y adecuada en función de la competencia profesional y la independencia del auditor predecesor.

- A5. Las comunicaciones del auditor actual con el auditor predecesor se registrarán por los requerimientos de ética y profesionales aplicables.

- A6. En el caso de los activos y pasivos corrientes, los procedimientos de auditoría del periodo actual pueden proporcionar algo de evidencia sobre los saldos de apertura. Por ejemplo, el cobro (pago) de los saldos a cobrar (a pagar) de apertura durante el periodo actual proporcionará alguna evidencia de auditoría sobre su existencia, sobre derechos y obligaciones, y sobre su integridad y valoración al inicio del periodo. Sin embargo, en el caso de las existencias, los procedimientos de auditoría del periodo actual aplicados a los saldos de cierre proporcionan poca evidencia de auditoría con respecto a las

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

existencias disponibles al inicio del periodo. En consecuencia, pueden necesitarse procedimientos de auditoría adicionales, y uno o más de los siguientes procedimientos pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada:

- La observación del recuento físico de existencias actual y la conciliación con las cantidades de existencias de apertura.
- La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con la valoración de las partidas de existencias iniciales.
- La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con el beneficio bruto y el corte de operaciones.

A7. En el caso de los activos y pasivos no corrientes, tales como el inmovilizado material, el inmovilizado financiero y las deudas a largo plazo, es posible obtener alguna evidencia de auditoría mediante el examen de los registros contables y de otra información subyacente a los saldos de apertura. En algunos casos, el auditor puede obtener alguna evidencia de auditoría en relación con los saldos de apertura mediante confirmaciones de terceros; por ejemplo, en el caso de deudas a largo plazo y de inversiones financieras. En otros casos, el auditor puede necesitar llevar a cabo procedimientos de auditoría adicionales.

Conclusiones e informe de auditoría

Saldos de apertura (Ref: Apartado 10)

A8. La NIA 705 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre las circunstancias que pueden llevar al auditor a expresar una opinión modificada sobre los estados financieros, sobre el tipo de opinión que resulta adecuado según las circunstancias y sobre el contenido del informe de auditoría cuando el auditor expresa una opinión modificada. La incapacidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura puede dar lugar a una de las siguientes opiniones modificadas en el informe de auditoría:

- (a) una opinión con salvedades o la denegación de opinión, según las circunstancias; o
- (b) salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo impidan, una opinión con salvedades o la denegación de opinión, según corresponda, en relación con el resultado de las operaciones y los flujos de efectivo, en su caso, y una opinión no modificada o favorable en relación con la situación financiera.

En el anexo se incluyen ejemplos de informes de auditoría.

Opinión modificada en el informe emitido por el auditor predecesor (Ref: Apartado 13)

A9. En algunas situaciones, una opinión modificada expresada por el auditor predecesor puede no ser relevante ni material con respecto a la opinión sobre los estados financieros del periodo actual. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando existió una limitación al alcance en el periodo anterior pero la cuestión que originó dicha limitación al alcance ha sido resuelta en el periodo actual.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Anexo

(Ref: Apartado A8)

Ejemplos de informes de auditoría que contienen opiniones modificadas

Ejemplo 1:

Las circunstancias a que se refiere el apartado A8(a) son, entre otras:

- El auditor no presenció el recuento físico de existencias al inicio del periodo actual y no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura de las existencias.
- Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias se consideran materiales pero no generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad⁶.
- La situación financiera al cierre del ejercicio se presenta fielmente.
- En la jurisdicción de que se trate, disposiciones legales o reglamentarias prohíben al auditor expresar una opinión con salvedades en relación con los resultados y los flujos de efectivo y una opinión no modificada o favorable en relación con la situación financiera.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros⁷

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

Responsabilidad de la dirección⁸ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o errores⁹.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de

⁶ Si, a juicio del auditor, los posibles efectos se consideran materiales y generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad, el auditor denegará la opinión sobre dichos resultados y los flujos de efectivo.

⁷ El subtítulo "Informe sobre los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios."

⁸ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

⁹ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del ...".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel¹⁰ por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad¹¹. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

Fuimos nombrados auditores de la sociedad el 30 de junio de 20X1, por lo que no presenciarnos el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio. No hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado y de los flujos de efectivo, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el beneficio del ejercicio consignado en el estado de resultados y en los flujos de efectivo netos procedentes de las actividades de explotación consignadas en el estado de flujos de efectivo.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades", los estados financieros expresan la imagen fiel de (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Otras cuestiones

Los estados financieros de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada sobre ellos el 31 de marzo de 20X1.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

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

[Firma del auditor]
[Fecha del informe de auditoría]
[Dirección del auditor]

¹⁰ En el caso de la nota 9, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad."

¹¹ En circunstancias en las que el auditor tenga asimismo la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias". En el caso de la nota 9, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Ejemplo 2:

Las circunstancias a que se refiere el apartado A8(b) son, entre otras:

- El auditor no presenció el recuento físico de existencias al inicio del periodo actual y no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura de las existencias.
- Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias se consideran materiales pero no generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad.¹²
- La situación financiera al cierre del ejercicio se presenta fielmente.
- Se considera adecuada a las circunstancias una opinión con salvedades en relación con los resultados y flujos de efectivo y una opinión no modificada o favorable en relación con la situación financiera.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros¹³

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

Responsabilidad de la dirección¹⁴ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera¹⁵, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel¹⁶ por parte de la entidad de los estados

¹² Si, a juicio del auditor, los posibles efectos se consideraran materiales y generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad, el auditor denegará la opinión sobre dichos resultados y flujos de efectivo.

¹³ El subtítulo "Informe sobre los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

¹⁴ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

¹⁵ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del ..."

¹⁶ En el caso de la nota 15, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad¹⁷. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría no modificada sobre la situación financiera y para nuestra opinión con salvedades sobre los resultados y los flujos de efectivo.

Fundamento de la opinión con salvedades sobre los resultados y los flujos de efectivo

Fuimos nombrados auditores de la sociedad el 30 de junio de 20X1, por lo que no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio. No hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado y de los flujos de efectivo, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el beneficio del ejercicio consignado en el estado de resultados y en los flujos de efectivo netos procedentes de las actividades de explotación consignados en el estado de flujos de efectivo.

Opinión con salvedades sobre los resultados y los flujos de efectivo

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades", el estado de resultados y el estado de flujos de efectivo expresan la imagen fiel de (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) los resultados y los flujos de efectivo de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Opinión sobre la situación financiera

En nuestra opinión, el balance de situación presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, (o expresa la imagen fiel de) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1 de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Otras cuestiones

Los estados financieros de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada sobre ellos el 31 de marzo de 20X1.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

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

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

eficacia del control interno de la entidad".

17 En circunstancias en las que el auditor tenga asimismo, la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias". En el caso de la nota 15, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría adecuados en función de las circunstancias".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

[Dirección del auditor]

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 520

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivos	3
Definición	4
Requerimientos	
Procedimientos analíticos sustantivos	5
Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global	6
Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos	7
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de procedimientos analíticos	A1-A3
Procedimientos analíticos sustantivos	A4-A16
Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global	A17-A19
Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos	A20-A21

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 520, "Procedimientos analíticos", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata del empleo por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos ("procedimientos analíticos sustantivos"). También trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros. La NIA 315¹ trata de la utilización de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo. La NIA 330 incluye requerimientos y orientaciones en relación con la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en respuesta a los riesgos valorados. Estos procedimientos de auditoría pueden incluir procedimientos analíticos sustantivos².

Fecha de entrada en vigor

2. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

3. Los objetivos del auditor son:
 - (a) la obtención de evidencia de auditoría relevante y fiable mediante la utilización de procedimientos analíticos sustantivos; y
 - (b) el diseño y la aplicación, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, de procedimientos analíticos que le ayuden a alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad.

Definición

4. A efectos de las NIA, el término "procedimientos analíticos" significa evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo. (Ref: Apartados A1-A3)

Requerimientos

Procedimientos analíticos sustantivos

5. Al diseñar y aplicar procedimientos analíticos sustantivos, tanto por sí solos como en combinación con pruebas de detalle, como procedimientos sustantivos de conformidad con la NIA 330³, el auditor: (Ref: Apartados A4-A5)
 - (a) determinará la idoneidad de procedimientos analíticos sustantivos específicos para determinadas afirmaciones, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección material y las pruebas de detalle, en su caso, en relación con dichas afirmaciones; (Ref: Apartados A6-A11)
 - (b) evaluará la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se define su expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación; (Ref: Apartados A12-A14)

¹ NIA 315, "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno", apartado 6(b).

² NIA 330, "Respuestas del auditor a los riesgos valorados", apartados 6 y 18.

³ NIA 330, apartado 18.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (c) definirá una expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios y evaluará si la expectativa es lo suficientemente precisa como para identificar una incorrección que, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, pueda llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material; y (Ref: Apartado A15)
- (d) cuantificará cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considere aceptable, sin que sea necesaria una investigación más detallada, como la requerida por el apartado 7. (Ref: Apartado A16)

Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global

- 6. El auditor diseñará y aplicará, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad. (Ref: Apartados A17-A19)

Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos

- 7. Si los procedimientos analíticos aplicados de conformidad con esta NIA revelan variaciones o relaciones incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo, el auditor investigará dichas diferencias mediante:
 - (a) la indagación ante la dirección y la obtención de evidencia de auditoría adecuada relativa a las respuestas de ésta; y
 - (b) la aplicación de otros procedimientos, según sea necesario en función de las circunstancias consideradas. (Ref: Apartados A20-A21)

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de procedimientos analíticos (Ref: Apartado 4)

- A1. Los procedimientos analíticos incluyen la consideración de comparaciones entre la información financiera de la entidad y, por ejemplo:
- La información comparable de periodos anteriores.
 - Los resultados previstos de la entidad, tales como presupuestos y pronósticos, o expectativas del auditor, tales como una estimación de las amortizaciones.
 - La información sectorial similar, tal como una comparación del ratio entre las ventas y las cuentas a cobrar de la entidad con medias del sector o con otras entidades de dimensión comparable pertenecientes al mismo sector.
- A2. Los procedimientos analíticos también incluyen la consideración de relaciones, por ejemplo:
- Entre elementos de información financiera de los que, sobre la base de la experiencia de la entidad, se espera que sigan una pauta predecible, tales como los porcentajes de margen bruto.
 - Entre información financiera e información no financiera relevante, como costes salariales y número de empleados.
- A3. Se pueden emplear varios métodos para aplicar procedimientos analíticos. Dichos métodos van desde la realización de comparaciones simples hasta la ejecución de análisis complejos mediante la utilización de técnicas estadísticas avanzadas. Los procedimientos analíticos se pueden aplicar a estados financieros consolidados, a componentes y a elementos individuales de información.

Procedimientos analíticos sustantivos (Ref: Apartado 5)

- A4. Los procedimientos sustantivos del auditor en relación con las afirmaciones pueden consistir en pruebas de detalle, en procedimientos analíticos sustantivos o en una combinación de ambos. La decisión acerca de los procedimientos de auditoría que se han de aplicar, incluida la decisión de utilizar o no procedimientos analíticos sustantivos, se basa en el juicio del auditor sobre la eficacia y eficiencia esperadas de los procedimientos de auditoría disponibles para reducir el riesgo de auditoría en las afirmaciones a un nivel aceptablemente bajo.
- A5. El auditor puede indagar ante la dirección sobre la disponibilidad y la fiabilidad de la información necesaria para la aplicación de procedimientos analíticos sustantivos y sobre los resultados de procedimientos analíticos similares que haya podido realizar la entidad. El empleo de datos analíticos preparados por la dirección puede ser eficaz, siempre que el auditor se satisfaga de que dichos datos hayan sido adecuadamente preparados.

Idoneidad de procedimientos analíticos específicos para determinadas afirmaciones (Ref: Apartado 5(a))

- A6. Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo. La aplicación de procedimientos analíticos planificados se basa en la expectativa de que existen relaciones entre los datos y de que éstas perduran en ausencia de condiciones conocidas que indiquen lo contrario. Sin embargo, la idoneidad de un determinado procedimiento analítico dependerá de la valoración realizada por el auditor de su eficacia para la detección de una incorrección que, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, pueda llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- A7. En algunos casos, incluso un modelo predictivo no sofisticado puede ser eficaz como procedimiento analítico. Por ejemplo, cuando una entidad tiene un número conocido de empleados con salarios fijos a lo largo de un periodo, el auditor puede utilizar estos datos para estimar los costes salariales totales para el periodo con un alto grado de exactitud, proporcionando así evidencia de auditoría sobre una partida significativa de los estados financieros y reduciendo la necesidad de realizar pruebas de detalle sobre la nómina. Los ratios de mercado ampliamente reconocidos (como, por ejemplo, márgenes de beneficio correspondientes a diferentes tipos de entidades minoristas) pueden a menudo utilizarse de manera eficaz en procedimientos analíticos sustantivos para proporcionar evidencia que sustente la razonabilidad de los importes registrados.
- A8. Los distintos tipos de procedimientos analíticos proporcionan diferentes niveles de seguridad. Así, por ejemplo, los procedimientos analíticos que comporten la previsión de los ingresos totales por arrendamientos de un edificio dividido en apartamentos, tomando en consideración los precios de alquiler, el número de apartamentos y la tasa de ocupación, pueden proporcionar evidencia convincente y eliminar la necesidad de realizar más verificaciones mediante pruebas de detalle, siempre que los elementos se verifiquen adecuadamente. Por el contrario, el cálculo y la comparación de porcentajes de margen bruto como medio de confirmar una cifra de ingresos puede proporcionar evidencia menos convincente, aunque puede ser útil como corroboración si se utiliza en combinación con otros procedimientos de auditoría.
- A9. La determinación de la idoneidad de los procedimientos analíticos sustantivos específicos depende de la naturaleza de la afirmación y de la valoración realizada por el auditor del riesgo de incorrección material. Por ejemplo, si los controles sobre el procesamiento de las órdenes de venta son deficientes, el auditor puede que confíe más en pruebas de detalle que en procedimientos analíticos sustantivos en relación con las afirmaciones relativas a las cuentas a cobrar.
- A10. Los procedimientos analíticos sustantivos específicos también se pueden considerar adecuados cuando se realizan pruebas de detalle sobre la misma afirmación. Por ejemplo, al obtener evidencia de auditoría relativa a la afirmación de valoración en relación con los saldos de cuentas a cobrar, el auditor puede aplicar procedimientos analíticos a una clasificación por antigüedad de las cuentas de clientes, además de realizar pruebas de detalle sobre cobros posteriores para determinar la cobrabilidad de las cuentas a cobrar.

Consideraciones específicas en relación con entidades del sector público

- A11. Las relaciones entre las partidas individuales de los estados financieros que, tradicionalmente, se tienen en cuenta en la auditoría de entidades con ánimo de lucro pueden no ser siempre relevantes en la auditoría de entidades estatales o de otras entidades del sector público sin ánimo de lucro. Por ejemplo, en muchas de estas últimas entidades, puede haber poca relación directa entre los ingresos y los gastos. Además, dado que los gastos de adquisición de activos pueden no capitalizarse, podría no existir una relación entre, por ejemplo, los gastos imputables a existencias o activos fijos, y las cantidades correspondientes a dichos activos que figuran en los estados financieros. Asimismo, en el sector público es posible que no se disponga de datos o estadísticas sectoriales con fines comparativos. Sin embargo, otras relaciones sí pueden ser relevantes; por ejemplo, las variaciones en el coste por kilómetro de carretera construido o el número de vehículos adquiridos en comparación con los vehículos dados de baja.

La fiabilidad de los datos (Ref: Apartado 5(b))

- A12. La fiabilidad de los datos se ve afectada por su procedencia y naturaleza, y depende de las circunstancias en las que se obtienen. En consecuencia, a la hora de determinar la fiabilidad de los datos con el fin de diseñar procedimientos analíticos sustantivos, son relevantes:

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- la fuente de la información disponible; por ejemplo, la información puede ser más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad;⁴
- la comparabilidad de la información disponible; por ejemplo, es posible que sea necesario complementar los datos generales de un sector con el fin de que sean comparables con los de una entidad que produce y vende productos especializados;
- la naturaleza y la relevancia de la información disponible; por ejemplo, si los presupuestos se han establecido como resultados esperables más que como objetivos que han de ser alcanzados; y
- los controles sobre la preparación de la información diseñados para asegurar su integridad, exactitud y validez; por ejemplo, controles sobre la preparación, revisión y mantenimiento de los presupuestos.

A13. El auditor puede considerar la posibilidad de comprobar la eficacia operativa de los controles, si los hay, relativos a la preparación por la entidad de información que el auditor utiliza al realizar procedimientos analíticos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados. Cuando dichos controles son eficaces, el auditor tiene, por lo general, más confianza en la fiabilidad de la información y, por consiguiente, en los resultados de los procedimientos analíticos. La eficacia operativa de los controles relativos a información no financiera se puede a menudo comprobar conjuntamente con otras pruebas de controles. Por ejemplo, al establecer los controles sobre el procesamiento de las facturas de venta, una entidad puede incluir controles sobre el registro de las unidades vendidas. En estas circunstancias, el auditor puede comprobar la eficacia operativa de los controles relativos al registro de las unidades vendidas conjuntamente con las pruebas sobre la eficacia operativa de los controles sobre el procesamiento de las facturas de venta. Alternativamente, el auditor puede considerar si la información ya ha sido objeto de comprobación en la auditoría. La NIA 500 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la determinación de los procedimientos de auditoría que han de ser aplicados sobre la información que se vaya a utilizar en procedimientos analíticos sustantivos⁵.

A14. Las cuestiones examinadas en los apartados A12(a)-A12 (d) son relevantes independientemente de que el auditor aplique procedimientos analíticos sustantivos sobre los estados financieros de cierre del periodo, o en una fecha intermedia y planifique la aplicación de procedimientos analíticos sustantivos para el periodo restante hasta el cierre. La NIA 330 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre los procedimientos sustantivos aplicados en una fecha intermedia⁶.

Evaluación para determinar si la expectativa es lo suficientemente precisa (Ref: Apartado 5(c))

A15. Las cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor de si la expectativa puede definirse con la suficiente precisión como para identificar una incorrección que, de forma agregada con otras, puede llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material, incluyen:

- La exactitud con la que pueden preverse los resultados esperados de los procedimientos analíticos sustantivos. Por ejemplo, el auditor puede esperar una mayor congruencia en la comparación de los márgenes brutos de beneficio de un periodo a otro que en la comparación de gastos discrecionales, tales como los de investigación o de publicidad.
- El nivel hasta el que se puede desagregar la información. Por ejemplo, los procedimientos analíticos sustantivos pueden ser más eficaces cuando se aplican

4 NIA 500, "Evidencia de auditoría," apartado A31.

5 NIA 500, apartado 10.

6 NIA 330, apartados 22-23.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

a información financiera de secciones individuales de una empresa o a estados financieros de componentes de una entidad diversificada, que cuando se aplican a los estados financieros de una entidad en su conjunto.

- La disponibilidad de la información, tanto financiera como no financiera. Por ejemplo, con el fin de diseñar procedimientos analíticos sustantivos, el auditor puede considerar la disponibilidad de información financiera, como presupuestos o pronósticos, e información no financiera, como, el número de unidades producidas o vendidas. Si la información está disponible, el auditor puede también considerar la fiabilidad de la información, como se expone en los apartados A12-A13 anteriores.

Cuantificación de la diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considera aceptable (Ref: Apartado 5(d))

A16. En la determinación por el auditor de la diferencia con respecto a lo esperado que se puede aceptar sin que sea necesaria una investigación más detallada influyen la importancia relativa⁷ y la congruencia con el grado de seguridad deseado, teniendo en cuenta la posibilidad de que una incorrección, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, dé lugar a que los estados financieros contengan una incorrección material. La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo por él realizada⁸. En consecuencia, a medida que el riesgo valorado aumenta, menor es la diferencia que se considera aceptable sin que sea necesaria una investigación más detallada para alcanzar el nivel deseado de evidencia convincente⁹.

Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global (Ref: Apartado 6)

A17. Las conclusiones extraídas de los resultados de los procedimientos analíticos diseñados y aplicados de conformidad con el apartado 6 tienen como finalidad corroborar las conclusiones alcanzadas durante la auditoría de componentes individuales o de elementos de los estados financieros. Esto facilita al auditor la obtención de conclusiones razonables en las que basar la opinión de auditoría.

A18. Los resultados de dichos procedimientos analíticos pueden poner de manifiesto un riesgo de incorrección material no detectado con anterioridad. En dichas circunstancias, la NIA 315 requiere que el auditor revise su valoración de los riesgos de incorrección material y modifique en consecuencia los procedimientos de auditoría posteriores planificados¹⁰.

A19. Los procedimientos analíticos que se apliquen de conformidad con el apartado 6 pueden ser similares a los que se utilizarían como procedimientos de valoración del riesgo.

Examen de los resultados de los procedimientos analíticos (Ref: Apartado 7)

A20. La evidencia de auditoría relevante en relación con las respuestas de la dirección se puede obtener mediante la evaluación de dichas respuestas, teniendo en cuenta el conocimiento que tiene el auditor de la entidad y de su entorno, así como otra evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría.

A21. La necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría puede surgir cuando, por ejemplo, la dirección no sea capaz de proporcionar una explicación o cuando la explicación, junto con la evidencia de auditoría obtenida en relación con las respuestas de la dirección, no se considere adecuada.

⁷ NIA 320, "Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría", apartado A13.

⁸ NIA 330, apartado 7(b).

⁹ NIA 330, apartado A19.

¹⁰ NIA 315, apartado 31.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 530

MUESTREO DE AUDITORÍA

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar	6-8
Aplicación de procedimientos de auditoría	9-11
Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones	12-13
Extrapolación de las incorrecciones	14
Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría	15
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definiciones	A1-A3
Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar	A4-A13
Aplicación de procedimientos de auditoría	A14-A16
Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones	A17
Extrapolación de las incorrecciones	A18-A20
Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría	A21-A23
Anexo 1: Estratificación y selección ponderada por el valor	
Anexo 2: Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de controles.	
Anexo 3: Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de detalle.	
Anexo 4: Métodos de selección de muestras.	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 530, "Muestreo de auditoría", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es de aplicación cuando el auditor ha decidido emplear el muestreo de auditoría en la realización de procedimientos de auditoría. Trata de la utilización por el auditor del muestreo estadístico y no estadístico para diseñar y seleccionar la muestra de auditoría, realizar pruebas de controles y de detalle, así como evaluar los resultados de la muestra.
2. Esta NIA complementa la NIA 500¹, que trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión. La NIA 500 proporciona orientaciones sobre los medios de los que dispone el auditor para la selección de elementos a comprobar, entre los que se incluye el muestreo de auditoría.

Fecha de entrada en vigor

3. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

4. El objetivo del auditor, al utilizar el muestreo de auditoría, es proporcionar una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre la población de la que se selecciona la muestra.

Definiciones

5. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Muestreo de auditoría (muestreo): aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría, de forma que todas las unidades de muestreo tengan posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población.
 - (b) Población: conjunto completo de datos del que se selecciona una muestra y sobre el que el auditor desea alcanzar conclusiones.
 - (c) Riesgo de muestreo: riesgo de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. El riesgo de muestreo puede producir dos tipos de conclusiones erróneas:
 - (i) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son más eficaces de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que no existen incorrecciones materiales cuando de hecho existen. El auditor se preocupará principalmente por este tipo de conclusión errónea debido a que afecta a la eficacia de la auditoría y es más probable que le lleve a expresar una opinión de auditoría inadecuada.
 - (ii) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son menos eficaces de lo que realmente son o, en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que existen incorrecciones materiales cuando de hecho no existen. Este tipo de conclusión errónea afecta a la eficiencia de la auditoría puesto que, generalmente, implica la realización

¹ NIA 500, "Evidencia de auditoría".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

de trabajo adicional para determinar que las conclusiones iniciales eran incorrectas.

- (d) Riesgo ajeno al muestreo: riesgo de que el auditor alcance una conclusión errónea por alguna razón no relacionada con el riesgo de muestreo. (Ref: Apartado A1)
- (e) Anomalía: una incorrección o una desviación que se puede demostrar que no es representativa de incorrecciones o de desviaciones en una población.
- (f) Unidad de muestreo: elementos individuales que forman parte de una población. (Ref: Apartado A2)
- (g) Muestreo estadístico: tipo de muestreo que presenta las siguientes características:
 - (i) selección aleatoria de los elementos de la muestra; y
 - (ii) aplicación de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición del riesgo de muestreo.

El tipo de muestreo que no presenta las características (i) y (ii) se considera muestreo no estadístico.

- (h) Estratificación: división de una población en subpoblaciones, cada una de las cuales constituye un grupo de unidades de muestreo con características similares (habitualmente valor monetario).
- (i) Incorrección tolerable: importe establecido por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que las incorrecciones existentes en la población no superan dicho importe. (Ref: Apartado A3)
- (j) Porcentaje de desviación tolerable: porcentaje de desviación de los procedimientos de control interno prescritos, determinado por el auditor con el objetivo de obtener un grado adecuado de seguridad de que el porcentaje real de desviación existente en la población no supera dicho porcentaje tolerable de desviación.

Requerimientos

Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar

6. Al diseñar la muestra de auditoría, el auditor tendrá en cuenta el objetivo del procedimiento de auditoría y las características de la población de la que se extraerá la muestra. (Ref: Apartados A4-A9)
7. El auditor determinará un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptablemente bajo. (Ref: Apartados A10-A11)
8. El auditor seleccionará los elementos de la muestra de forma que todas las unidades de muestreo de la población tengan posibilidad de ser seleccionadas. (Ref: Apartados A12-A13)

Aplicación de procedimientos de auditoría

9. El auditor aplicará procedimientos de auditoría, adecuados para el objetivo, a cada elemento seleccionado.
10. Si el procedimiento de auditoría no es aplicable al elemento seleccionado, el auditor aplicará el procedimiento a un elemento de sustitución. (Ref: Apartado A14)
11. Si el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados, o procedimientos alternativos adecuados, a un elemento seleccionado, el auditor tratará dicho elemento como una desviación con respecto al control prescrito, en el caso de pruebas de controles, o como una incorrección, en caso de pruebas de detalle. (Ref: Apartados A15-A16)

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones

12. El auditor investigará la naturaleza y la causa de cualquier desviación o incorrección identificadas, y evaluará su posible efecto sobre el objetivo del procedimiento de auditoría y sobre otras áreas de la auditoría. (Ref: Apartado A17)
13. En circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que el auditor considere que una incorrección o desviación descubierta en una muestra es una anomalía, el auditor obtendrá un alto grado de certidumbre de que dicha incorrección o desviación no es representativa de la población. El auditor adquirirá dicho grado de certidumbre mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la incorrección o la desviación no afecta al resto de la población.

Extrapolación de las incorrecciones

14. En el caso de pruebas de detalle, el auditor extrapolará las incorrecciones encontradas en la muestra a la población. (Ref: Apartados A18-A20)

Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría

15. El auditor evaluará:
 - (a) los resultados de la muestra; y (Ref: Apartados A21-A22)
 - (b) si la utilización del muestreo de auditoría ha proporcionado una base razonable para extraer conclusiones sobre la totalidad de la población que ha sido comprobada. (Ref: Apartado A23)

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definiciones

Riesgo ajeno al muestreo (Ref: Apartado 5(d))

- A1. Ejemplos de riesgo ajeno al muestreo son la utilización de procedimientos de auditoría inadecuados, la interpretación errónea de la evidencia de auditoría y la falta de reconocimiento de una incorrección o una desviación.

Unidad de muestreo (Ref: Apartado 5(f))

- A2. Las unidades de muestreo pueden ser elementos físicos (por ejemplo, cheques que figuran en resguardos de ingreso, abonos en extractos bancarios, facturas de venta o saldos de deudores) o unidades monetarias.

Incorrección tolerable (Ref: Apartado 5(i))

- A3. Al diseñar una muestra, el auditor determina la incorrección tolerable con el fin de responder al riesgo de que la agregación de incorrecciones individualmente inateriales pueda ser causa de que los estados financieros contengan una incorrección material, así como para proporcionar un margen para las posibles incorrecciones no detectadas. La incorrección tolerable se deriva de la aplicación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo², tal y como se define en la NIA 320, a un procedimiento de muestreo determinado. La incorrección tolerable puede ser una cifra igual o inferior a la de la importancia relativa para la ejecución del trabajo.

Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar

Diseño de la muestra (Ref: Apartado 6)

- A4. El muestreo de auditoría permite al auditor obtener y evaluar la evidencia de auditoría sobre una determinada característica de los elementos seleccionados con el fin de alcanzar, o contribuir a alcanzar, una conclusión con respecto a la población de la que se ha extraído la muestra. El muestreo de auditoría puede aplicarse utilizando enfoques de muestreo estadístico o no estadístico.
- A5. Al diseñar una muestra de auditoría, el auditor toma en consideración el objetivo específico que se ha de lograr y la combinación de procedimientos de auditoría que tiene mayor posibilidad de alcanzar dicho objetivo. La consideración de la naturaleza de la evidencia de auditoría que se busca y de las condiciones de posibles desviaciones o incorrecciones, o de otras características relativas a dicha evidencia de auditoría facilitará al auditor la definición de lo que constituye una desviación o incorrección y de la población que se debe utilizar para el muestreo. En cumplimiento del requerimiento del apartado 10 de la NIA 500, cuando se realiza muestreo de auditoría, el auditor aplica procedimientos de auditoría para obtener evidencia de que la población de la que se extrae la muestra está completa.
- A6. La consideración por el auditor del objetivo del procedimiento de auditoría, como requiere el apartado 6, implica tener un conocimiento preciso de lo que constituye una desviación o una incorrección con el fin de que, en la evaluación de las desviaciones o en la extrapolación de las incorrecciones, se incluyan todas, y solo, aquellas situaciones que sean relevantes para el objetivo del procedimiento de auditoría. Por ejemplo, en una prueba de detalle relativa a la existencia de cuentas a cobrar, como puede ser una confirmación, los pagos realizados por un cliente antes de la fecha de confirmación pero recibidos por la entidad poco tiempo después de dicha fecha, no se consideran una incorrección. Asimismo, la contabilización en cuentas de clientes erróneas no afecta al saldo total de las cuentas a cobrar. En consecuencia, para la evaluación de los resultados de la muestra de este procedimiento de auditoría específico, puede no ser adecuado considerar este hecho como una incorrección, aunque pueda tener un efecto importante

² NIA 320, "Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría", apartado 9.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

en otras áreas de la auditoría, como en la valoración del riesgo de fraude o de la adecuación del deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.

- A7. Al considerar las características de una población, para las pruebas de controles, el auditor realiza una valoración del porcentaje de desviación esperado sobre la base de su conocimiento de los controles relevantes o sobre la base del examen de un pequeño número de elementos de la población. Dicha valoración se realiza con el fin de diseñar una muestra de auditoría y de determinar su tamaño. Por ejemplo, si el porcentaje de desviación esperado es inaceptablemente elevado, el auditor decidirá, normalmente, no realizar pruebas de controles. Igualmente, en el caso de pruebas de detalle, el auditor realiza una valoración de la incorrección esperada en la población. Si la incorrección esperada es elevada, puede ser adecuado un examen del 100% o la utilización de una muestra de gran tamaño para la realización de las pruebas de detalle.
- A8. Al considerar las características de la población de la que se extraerá la muestra, el auditor puede determinar que es adecuado realizar una estratificación o una selección ponderada por el valor. En el anexo 1 se examinan más detenidamente la estratificación y la selección ponderada por el valor.
- A9. La decisión sobre la utilización de un tipo de muestreo estadístico o no estadístico es una cuestión de juicio del auditor. No obstante, el tamaño de la muestra no es un criterio válido para distinguir entre enfoque estadístico y no estadístico.

Tamaño de la muestra (Ref: Apartado 7)

- A10. El nivel de riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar afecta al tamaño de la muestra que resulta necesario. Cuanto menor sea el riesgo que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
- A11. El tamaño de la muestra se puede determinar mediante la aplicación de una fórmula con base estadística o mediante la aplicación del juicio profesional. Los anexos 2 y 3 indican la influencia que suelen ejercer diversos factores en la determinación del tamaño de la muestra. Cuando las circunstancias sean similares, el efecto sobre el tamaño de la muestra de factores como los que se identifican en los anexos 2 y 3 será similar, independientemente de que se haya elegido un enfoque estadístico o no estadístico.

Selección de elementos a comprobar (Ref: Apartado 8)

- A12. En el caso del muestreo estadístico, los elementos de la muestra se seleccionan de modo que cada unidad de muestreo tenga una probabilidad conocida de ser seleccionada. En el caso del muestreo no estadístico, se hace uso del juicio para seleccionar los elementos de la muestra. Puesto que el objetivo del muestreo consiste en proporcionar una base razonable para que el auditor extraiga conclusiones sobre la población de la que se selecciona la muestra, es importante que el auditor seleccione una muestra representativa, de forma que se evite el sesgo, mediante la selección de elementos de la muestra que tengan características típicas de la población.
- A13. Los principales métodos de selección de muestras son la selección aleatoria, sistemática e incidental. Cada uno de dichos métodos se analiza en el anexo 4.

Aplicación de procedimientos de auditoría (Ref: Apartados 10-11)

- A14. Un ejemplo de situación en la que resulta necesario aplicar el procedimiento de auditoría a un elemento de sustitución es cuando, en una prueba para la obtención de evidencia sobre la autorización de los pagos, se ha seleccionado un cheque anulado. Si el auditor se satisface de que el cheque ha sido correctamente anulado, de forma que no constituye una desviación, se examina un sustituto adecuadamente seleccionado.
- A15. Un ejemplo de situación en la que el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados a un elemento seleccionado es cuando se ha perdido la documentación relativa a dicho elemento.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información.

A16. Un ejemplo de procedimiento alternativo adecuado puede ser el examen de los cobros posteriores junto con evidencia de su procedencia y de las partidas a las que corresponden, cuando no se haya recibido respuesta a una solicitud de confirmación positiva.

Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones (Ref: Apartado 12)

A17. Al analizar las desviaciones y las incorrecciones identificadas, el auditor puede observar que muchas de ellas tienen una característica común, como por ejemplo, el tipo de transacción, la ubicación, la línea de productos o el periodo de tiempo. En dichas circunstancias, el auditor puede decidir identificar todos los elementos de la población que tienen la característica común y extender los procedimientos de auditoría a dichos elementos. Asimismo, dichas desviaciones o incorrecciones pueden ser intencionadas y pueden indicar la posibilidad de fraude.

Extrapolación de incorrecciones (Ref: Apartado 14)

A18. Se requiere que el auditor extrapole las incorrecciones al conjunto de la población con el fin de obtener una visión general de la magnitud de la incorrección, pero dicha extrapolación puede no ser suficiente para determinar un importe que deba ser registrado.

A19. Cuando se haya determinado que una incorrección es una anomalía, puede ser excluida de la extrapolación de las incorrecciones al conjunto de la población. No obstante, sigue siendo necesario considerar el efecto de dicha incorrección, en caso de no haber sido corregida, junto con la extrapolación de las incorrecciones no anómalas.

A20. En el caso de pruebas de controles, no es necesaria una extrapolación explícita de las desviaciones, ya que el porcentaje de desviación de la muestra es también el porcentaje de desviación extrapolado al conjunto de la población. La NIA 330³ proporciona orientaciones para el caso de que se detecten desviaciones con respecto a controles en los que el auditor tiene previsto confiar.

Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría (Ref: Apartado 15)

A21. En el caso de pruebas de controles, un porcentaje de desviación inesperadamente elevado de la muestra puede llevar a un incremento del riesgo valorado de incorrección material, salvo que se obtenga evidencia de auditoría adicional que sustente la valoración inicial. En el caso de pruebas de detalle, una incorrección de un importe inesperadamente elevado en una muestra puede llevar al auditor a considerar que un tipo de transacción o un saldo contable contienen una incorrección material, en ausencia de evidencia de auditoría adicional que demuestre la inexistencia de una incorrección material.

A22. En el caso de pruebas de detalle, la suma de la incorrección extrapolada y, en su caso, la incorrección anómala es la mejor estimación del auditor de la incorrección existente en la población. Cuando la suma de la incorrección extrapolada y, en su caso, la incorrección anómala supera la incorrección tolerable, la muestra no proporciona una base razonable para alcanzar conclusiones sobre la población que ha sido comprobada. Cuanto más se aproxime la suma de la incorrección extrapolada y de la incorrección anómala a la incorrección tolerable, mayor será la probabilidad de que la incorrección existente en la población pueda superar la incorrección tolerable. Asimismo, si la incorrección extrapolada es mayor que la expectativa de incorrección utilizada por el auditor para determinar el tamaño de la muestra, éste puede concluir que existe un riesgo de muestreo inaceptable de que la incorrección existente en la población sea mayor que la incorrección tolerable. La consideración de los resultados de otros procedimientos de auditoría ayuda al auditor a valorar el riesgo de que la incorrección existente en la población sea mayor que la incorrección tolerable, y dicho riesgo se puede reducir si se obtiene evidencia de auditoría adicional.

³ NIA 330, "Respuestas del auditor a los riesgos valorados", apartado 17.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

A23. Cuando el auditor concluya que el muestreo de auditoría no ha proporcionado una base razonable para alcanzar conclusiones sobre la población que ha sido comprobada, puede:

- solicitar a la dirección que investigue las incorrecciones identificadas y la posibilidad de que existan incorrecciones adicionales, y que realice cualquier ajuste que resulte necesario; o
- adaptar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores para lograr de la mejor manera el grado de seguridad requerido. Por ejemplo, en el caso de pruebas de controles, el auditor podría aumentar el tamaño de la muestra, comprobar un control alternativo o modificar los procedimientos sustantivos relacionados.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Anexo 1

(Ref: Apartado A8)

Estratificación y selección ponderada por el valor

Al considerar las características de la población de la que se extrae la muestra, el auditor puede determinar que es adecuado realizar una estratificación o una selección ponderada por el valor. Este anexo proporciona orientaciones al auditor sobre la utilización de las técnicas de estratificación y de selección ponderada por el valor.

Estratificación

1. La eficiencia de la auditoría puede aumentar si el auditor estratifica una población, dividiéndola en subconjuntos discretos que tengan una característica que los identifique. El objetivo de la estratificación es reducir la variabilidad de los elementos dentro de cada estrato y así permitir la reducción del tamaño de la muestra sin aumentar el riesgo de muestreo.
2. Al realizar las pruebas de detalle, la población se estratifica, a menudo, por su valor monetario. Esto permite dirigir un mayor esfuerzo en la auditoría a los elementos de mayor valor, ya que estos pueden contener la mayor incorrección potencial en términos de sobrevaloración. Igualmente, una población puede estratificarse, de acuerdo con una determinada característica indicativa de un mayor riesgo de incorrección; por ejemplo, al comprobar el deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales en la valoración de las cuentas a cobrar, los saldos pueden estratificarse por antigüedad.
3. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a una muestra de elementos de un estrato sólo pueden extrapolarse a los elementos que conforman dicho estrato. Para alcanzar una conclusión sobre toda la población, el auditor necesitará considerar el riesgo de incorrección material en relación con cualesquiera otros estratos que compongan la población. Por ejemplo, el 20% de los elementos de una población pueden representar el 90% del valor de un saldo contable. El auditor puede decidir examinar una muestra de estos elementos. El auditor evalúa los resultados de esta muestra y alcanza una conclusión sobre el 90% del valor, independientemente del 10% restante (para el que se utilizará otra muestra u otro medio de obtener evidencia de auditoría, o que puede ser considerado inmaterial).
4. Si un tipo de transacciones o un saldo contable se ha dividido en estratos, la incorrección se extrapola a cada estrato por separado. A continuación, las incorrecciones extrapoladas a cada estrato se combinan para considerar el posible efecto de las incorrecciones sobre la totalidad del tipo de transacciones o saldo contable.

Selección ponderada por el valor

5. En las pruebas de detalle, puede ser eficiente determinar como unidad de muestreo las unidades monetarias individuales que conforman la población. Habiendo seleccionado unidades monetarias concretas de la población, por ejemplo, el saldo de cuentas a cobrar, el auditor puede examinar los elementos específicos, por ejemplo, saldos individuales, que contengan dichas unidades monetarias. Una de las ventajas de este enfoque para la definición de la unidad de muestreo es que el esfuerzo de auditoría se centra en los elementos de mayor valor, al tener más posibilidades de ser seleccionados, y puede suponer muestras de tamaño más pequeño. Este enfoque se puede utilizar conjuntamente con el método de selección de muestras sistemático (descrito en el anexo 4) y su eficiencia es máxima cuando la selección de los elementos es aleatoria.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Anexo 2

(Ref: Apartado A11)

Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para pruebas de controles.

Los siguientes son factores que el auditor puede considerar al determinar el tamaño de la muestra para pruebas de controles. Estos factores, que han de ser considerados conjuntamente, suponen que el auditor no modifica la naturaleza o el momento de realización de las pruebas de controles ni modifica, de algún otro modo, el enfoque de los procedimientos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados.

FACTOR EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA

1. Un incremento de la medida en que la valoración del riesgo realizada por el auditor tiene en cuenta los controles relevantes.

Incremento

Cuanto mayor sea el grado de seguridad que el auditor pretenda obtener de la eficacia operativa de los controles, menor será su valoración del riesgo de incorrección material y mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Cuando la valoración del riesgo de incorrección material en las afirmaciones realizada por el auditor comporta una expectativa de eficacia operativa de los controles, se requiere que el auditor realice pruebas de controles. En igualdad de condiciones, cuanto mayor sea la confianza que el auditor deposita en la eficacia operativa de los controles al realizar la valoración del riesgo, mayor será la extensión de las pruebas de controles del auditor (y, en consecuencia, el tamaño de la muestra se incrementa).

2. Un incremento en el porcentaje de desviación tolerable.

Disminución

Cuanto menor sea el porcentaje de desviación tolerable, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

3. Un incremento en el porcentaje de desviación esperado en la población que se ha de comprobar.

Incremento

Cuanto mayor sea el porcentaje de desviación esperado, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra para que el auditor pueda realizar una estimación razonable del porcentaje de desviación real. Los factores relevantes para la consideración por el auditor del porcentaje de desviación esperado incluyen su conocimiento del negocio (en concreto, los procedimientos de valoración del riesgo realizados para obtener conocimiento del control interno), los cambios de personal o en el control interno, los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados en periodos anteriores y los resultados de otros procedimientos de auditoría. Los elevados porcentajes esperados de desviación de los controles, por lo general, no justifican sino, a lo sumo, una escasa reducción del riesgo valorado de incorrección material.

4. Un incremento del grado de seguridad deseado por el auditor de que el porcentaje de desviación existente en la población no supera el porcentaje de desviación tolerable.

Incremento

Cuanto mayor sea el grado de seguridad deseado por el auditor de que los resultados de la muestra son, de hecho, indicativos de la incidencia real de la desviación en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

5. Un incremento en el número de unidades de muestreo de la población.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Efecto insignificante

En el caso de poblaciones grandes, el tamaño real de la población tiene poco o ningún efecto sobre el tamaño de la muestra. Por otra parte, en el caso de poblaciones pequeñas, el muestreo de auditoría puede no ser tan eficiente como otros medios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Anexo 3

(Ref: Apartado A11)

Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para pruebas de detalle

Los siguientes son factores que el auditor puede considerar al determinar el tamaño de la muestra para pruebas de detalle. Estos factores, que han de ser considerados conjuntamente, suponen que el auditor no modifica el enfoque de las pruebas de controles ni modifica, de algún otro modo, la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados.

FACTOR EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA

1. Un incremento del riesgo de incorrección material valorado por el auditor.

Incremento

Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material valorado por el auditor, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. La valoración realizada por el auditor del riesgo de incorrección material se ve afectada por el riesgo inherente y por el riesgo de control. Por ejemplo, si el auditor no realiza pruebas de controles, su valoración del riesgo no puede verse reducida por la eficacia operativa de los controles internos con respecto a una afirmación concreta.

Por lo tanto, con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, el auditor necesita un riesgo de detección bajo y dependerá más de procedimientos sustantivos. Cuanto mayor sea la evidencia de auditoría que se obtenga de pruebas de detalle (es decir, cuanto menor sea el riesgo de detección), mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

2. Un incremento en el empleo de otros procedimientos sustantivos dirigidos a la misma afirmación.

Disminución

Cuanto más confíe el auditor en otros procedimientos sustantivos (pruebas de detalle o procedimientos analíticos sustantivos) para reducir a un nivel aceptable el riesgo de detección relativo a una determinada población, menor grado de seguridad requerirá el auditor del muestreo y, en consecuencia, el tamaño de la muestra puede ser más pequeño.

3. Un incremento del grado de seguridad deseado por el auditor de que la incorrección existente en la población no supera la incorrección tolerable.

Incremento

Cuanto mayor sea el grado de seguridad requerido por el auditor de que los resultados de la muestra son, de hecho, indicativos del importe real de la incorrección existente en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

4. Un incremento de la incorrección tolerable.

Disminución

Cuanto menor sea la incorrección tolerable, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

5. Un incremento del importe de la incorrección que el auditor prevé encontrar en la población.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Incremento

Cuanto mayor sea el importe de la incorrección que el auditor prevé encontrar en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra con el fin de realizar una estimación razonable del importe real de la incorrección existente en la población.

Los factores relevantes para la consideración por el auditor del importe esperado de la incorrección incluyen el grado de subjetividad en la determinación de los valores de los elementos, los resultados de los procedimientos de valoración del riesgo, los resultados de las pruebas de controles, los resultados de procedimientos de auditoría aplicados en periodos anteriores y los resultados de otros procedimientos sustantivos.

6. Estratificación de la población cuando resulte adecuado.

Disminución

Cuando exista una amplia variedad (variabilidad) en el valor monetario de los elementos de la población, puede ser útil estratificar la población. Cuando la población se pueda estratificar adecuadamente, la suma de las muestras de los diversos estratos, por lo general, será menor que el tamaño de la muestra que habría sido necesaria para alcanzar un nivel dado de riesgo de muestreo si se hubiese extraído una muestra del conjunto de la población.

7. El número de unidades de muestreo de la población.

Efecto insignificante

En el caso de poblaciones grandes, el tamaño real de la población tiene poco o ningún efecto sobre el tamaño de la muestra.

Así, para poblaciones pequeñas, el muestreo de auditoría, a menudo, no es tan eficiente como otros medios alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (No obstante, cuando se utiliza el muestreo por unidad monetaria, un incremento en el valor monetario de la población incrementa el tamaño de la muestra, a menos que se contrarreste con un aumento proporcional de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto [y, cuando proceda, del nivel o de los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar]).

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Anexo 4

(Ref: Apartado A13)

Métodos de selección de muestras

Existen muchos métodos de selección de muestras. Los principales métodos son los siguientes:

- (a) La selección aleatoria (aplicada a través de generadores de números aleatorios; por ejemplo, mediante tablas de números aleatorios).
- (b) La selección sistemática, la cual consiste en dividir el número de unidades de muestreo de la población por el tamaño de la muestra para obtener un intervalo de muestreo, por ejemplo 50, y habiendo determinado un punto de partida dentro de las primeras 50, se selecciona a continuación cada quincuagésima unidad de muestreo. Aunque el punto de partida se puede determinar de forma incidental, es más probable que la muestra sea verdaderamente aleatoria si se determina mediante una herramienta informática para la generación de números aleatorios o mediante tablas de números aleatorios. En caso de recurrir a la selección sistemática, el auditor tendría que verificar que las unidades de muestreo de la población no estén estructuradas de tal modo que el intervalo de muestreo corresponda a un determinado patrón de la población.
- (c) El muestreo por unidad monetaria es un tipo de selección ponderada por el valor (como se describe en el anexo 1) en la que el tamaño, la selección y la evaluación de la muestra tienen como resultado una conclusión en valores monetarios.
- (d) La selección incidental, en la cual el auditor selecciona la muestra sin recurrir a una técnica estructurada. Aunque no se utilice una técnica estructurada, el auditor evitará, no obstante, cualquier sesgo consciente o previsibilidad (por ejemplo, evitar seleccionar elementos de difícil localización, o seleccionar o evitar siempre los primeros o últimos registros de una página) y, en consecuencia, intentará asegurarse de que todos los elementos de la población tengan posibilidad de ser seleccionados. La selección incidental no es adecuada en caso de muestreo estadístico.
- (e) La selección en bloque, la cual implica la selección de uno o de varios bloques de elementos contiguos de la población. Generalmente, la selección en bloque no se puede utilizar en el muestreo estadístico debido a que la mayoría de las poblaciones se estructuran de forma que los elementos de una secuencia tengan presumiblemente características similares entre ellos y diferentes de las de otros elementos de la población. Aunque en algunas circunstancias el examen de un bloque de elementos puede ser un procedimiento de auditoría adecuado, rara vez será una técnica de selección de muestras adecuada si el auditor intenta realizar, sobre la base de la muestra, inferencias válidas para la población entera.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 540

AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES, INCLUIDAS LAS DE VALOR RAZONABLE, Y DE LA INFORMACIÓN RELACIONADA A REVELAR

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-4
Naturaleza de las estimaciones contables.....	2-4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivo	6
Definiciones	7
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	8-9
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material	10-11
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	2-14
Procedimientos posteriores sustantivos para responder a los riesgos Significativos.....	15-17
Evaluación de la razonabilidad de las estimaciones contables y determinación de incorrecciones	8
Revelación de información relacionada con las estimaciones contables.....	9-20
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección	21
Manifestaciones escritas	22
Documentación.....	23
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Naturaleza de las estimaciones contables	A1-A11
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A12-A44
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material	A45-A51
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	A52-A101
Procedimientos posteriores sustantivos para responder a los riesgos significativos.....	A102-A115
Evaluación de la razonabilidad de las estimaciones contables y determinación de incorrecciones	A116-A119
Revelación de información relacionada con las estimaciones contables.....	A120-A123
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.....	A124-A125
Manifestaciones escritas	A126-A127
Documentación	A128

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Anexo: Mediciones del valor razonable e información a revelar según los distintos marcos de información financiera.

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 540, "Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con las estimaciones contables, incluidas las estimaciones contables del valor razonable, y la información relacionada a revelar, al realizar una auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla la aplicación de la NIA 315¹ y la NIA 330², así como de otras NIA relevantes, a las estimaciones contables. También incluye requerimientos y orientaciones sobre las incorrecciones en estimaciones contables concretas y sobre indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

Naturaleza de las estimaciones contables

2. Algunas partidas de los estados financieros no pueden medirse con exactitud, sino solo estimarse. A los efectos de esta NIA, dichas partidas de los estados financieros se denominan estimaciones contables. La naturaleza y fiabilidad de la información de la que dispone la dirección como base para la realización de una estimación contable es muy variada, lo cual afecta al grado de incertidumbre en la estimación asociado a las estimaciones contables. El grado de incertidumbre en la estimación afecta, a su vez, al riesgo de incorrección material en las estimaciones contables, incluida la susceptibilidad a un sesgo de la dirección, intencionado o no. (Ref: Apartados A1- A11)
3. El objetivo de la medición de las estimaciones contables puede variar en función del marco de información financiera aplicable y de la partida financiera sobre la que se informa. En el caso de algunas estimaciones contables el objetivo de la medición es pronosticar el desenlace de una o más transacciones, hechos o condiciones, lo que da lugar a la necesidad de una estimación contable. En el caso de otras estimaciones contables, incluidas muchas de las estimaciones contables del valor razonable, el objeto de la medición es diferente, y se expresa en términos del valor de una transacción actual o de una partida de los estados financieros basado en las condiciones existentes en la fecha de la medición, como el precio de mercado estimado de un determinado tipo de activo o pasivo. Por ejemplo, el marco de información financiera aplicable puede exigir una medición del valor razonable basada en una hipotética transacción actual realizada entre partes debidamente informadas e interesadas (a las que a veces se denomina "participantes del mercado" u otro término equivalente) en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua en lugar de la liquidación de una transacción en alguna fecha pasada o futura³.
4. Una diferencia entre el desenlace de una estimación contable y la cantidad originalmente reconocida o revelada en los estados financieros no constituye necesariamente una incorrección de los estados financieros. Este es el caso particular de las estimaciones contables del valor razonable, ya que cualquier desenlace observado siempre resulta afectado por hechos o condiciones posteriores a la fecha en que se realizó la estimación a efectos de los estados financieros.

Fecha de entrada en vigor

5. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

6. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que:
 - (a) las estimaciones contables, incluidas las estimaciones contables del valor razonable, reconocidas o reveladas en los estados financieros, son razonables; y

¹ NIA 315, "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno".

² NIA 330, "Respuestas del auditor a los riesgos valorados".

³ En los distintos marcos de información financiera pueden existir distintas definiciones del valor razonable.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (b) la correspondiente información revelada en los estados financieros es adecuada en el contexto del marco de información financiera aplicable.

Definiciones

7. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) Estimación contable: una aproximación a un importe en ausencia de medios precisos de medida. Este término se emplea para la obtención de una cantidad medida a valor razonable cuando existe incertidumbre en la estimación, así como para otras cantidades que requieren una estimación. Cuando esta NIA trata únicamente de las estimaciones contables que conllevan medidas a valor razonable, se emplea el término "estimaciones contables a valor razonable".
 - (b) Estimación puntual o rango del auditor: cantidad o rango de cantidades, respectivamente, derivadas de la evidencia de auditoría obtenida para utilizar en la evaluación de una estimación puntual realizada por la dirección.
 - (c) Incertidumbre en la estimación: la susceptibilidad de una estimación contable y de la información revelada relacionada a una falta inherente de precisión en su medida.
 - (d) Sesgo de la dirección: falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información.
 - (e) Estimación puntual de la dirección: cantidad determinada por la dirección como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.
 - (f) Desenlace de una estimación contable: importe resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones en que se basa la estimación contable.

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

8. Al aplicar procedimientos de valoración del riesgo y realizar actividades relacionadas para obtener conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, tal y como requiere la NIA 315⁴, el auditor, con el fin de disponer de una base para la identificación y valoración del riesgo de incorrección material de las estimaciones contables, deberá obtener conocimiento de los siguientes aspectos: (Ref: Apartado A12)
- (a) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables, incluida la correspondiente información a revelar. (Ref: Apartados A13-A15)
 - (b) El modo en que la dirección identifica aquellas transacciones, hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros. Para obtener este conocimiento, el auditor realizará indagaciones ante la dirección sobre los cambios de circunstancias que pueden dar lugar a estimaciones contables nuevas o a la necesidad de revisar las existentes. (Ref: Apartados A16-A21)
 - (c) La manera en que la dirección realiza las estimaciones contables y los datos en los que se basan, incluidos: (Ref: Apartados A22-A23)
 - (i) el método y, en su caso, el modelo, empleado para realizar la estimación contable; (Ref: Apartados A24-A26)
 - (ii) los controles relevantes; (Ref: Apartados A27-A28)
 - (iii) si la dirección ha utilizado los servicios de un experto; (Ref: Apartados A29-A30)

⁴ NIA 315, apartados 5-6 y 11-12.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (iv) las hipótesis en las que se basan las estimaciones contables; (Ref: Apartados A31-A36)
 - (v) si se ha producido o se debería haber producido, con respecto al periodo anterior, un cambio en los métodos utilizados para la realización de las estimaciones contables y, si es así, los motivos correspondientes; y (Ref: Apartado A37)
 - (vi) si la dirección ha valorado el efecto de la incertidumbre en la estimación y, en este caso, el modo en que lo ha hecho. (Ref: Apartado A38)
9. El auditor revisará el desenlace de las estimaciones contables incluidas en los estados financieros correspondientes al periodo anterior o, en su caso, su reestimación posterior a efectos del periodo actual. La naturaleza y extensión de la revisión a llevar a cabo por el auditor tendrá en cuenta la naturaleza de las estimaciones contables, y si la información obtenida de la revisión es o no relevante para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las estimaciones contables realizadas en los estados financieros del periodo actual. Sin embargo, el propósito de la revisión no es poner en duda los juicios realizados en los periodos anteriores basados en la información disponible en aquel momento. (Ref: Apartados A39-A44)

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material

10. Para identificar y valorar el riesgo de incorrección material, como requiere la NIA 315⁵, el auditor evaluará el grado de incertidumbre existente en la estimación asociado a cada estimación contable. (Ref: Apartados A45-A46)
11. El auditor determinará si, a su juicio, alguna de las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación da lugar a riesgos significativos. (Ref: Apartados A47-A51)

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

12. Sobre la base de la valoración realizada del riesgo de incorrección material, el auditor determinará: (Ref: Apartado A52)
- (a) si la dirección ha aplicado adecuadamente los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a la realización de la estimación contable; y (Ref: Apartados A53-A56)
 - (b) si los métodos empleados en la realización de las estimaciones contables son adecuados y se han aplicado de forma congruente, así como, en su caso, si los cambios en las estimaciones contables o en el método para realizarlas, con respecto al periodo anterior, son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes. (Ref: Apartados A57-A58)
13. Para responder a los riesgos valorados de incorrección material, como requiere la NIA 330⁶, el auditor realizará una o varias de las siguientes actuaciones, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable. (Ref: Apartados A59-A61)
- (a) Determinación de si los hechos acaecidos hasta la fecha del informe de auditoría proporcionan evidencia de auditoría en relación con la estimación contable. (Ref: Apartados A62-A67)
 - (b) Realización de pruebas sobre el modo en que la dirección realizó la estimación contable y los datos en los que dicha estimación se basa. Para ello, el auditor evaluará lo siguiente: (Ref: Apartados A68-A70)
 - (i) si el método de medición utilizado es adecuado dadas las circunstancias; y (Ref: Apartados A71-A76)

⁵ NIA 315, apartado 25.

⁶ NIA 330, apartado 5.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (ii) si las hipótesis empleadas por la dirección son razonables teniendo en cuenta los objetivos de la medición según el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A77-A83)
- (c) Realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles relativos a la realización por la dirección de la estimación contable, junto con la aplicación de procedimientos sustantivos adecuados. (Ref: Apartados A84-A86)
- (d) Realización de una estimación puntual o establecimiento de un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección. Para ello: (Ref: Apartados A87-A91)
 - (i) Cuando el auditor emplee hipótesis o métodos diferentes de los utilizados por la dirección, el auditor obtendrá conocimiento suficiente de las hipótesis o métodos de la dirección para cerciorarse de que la estimación puntual o rango del auditor tiene en cuenta variables relevantes, así como para evaluar cualquier diferencia significativa respecto de la estimación puntual de la dirección. (Ref: Apartado A92)
 - (ii) Cuando el auditor concluya que resulta adecuado utilizar un rango, el auditor reducirá el rango, sobre la base de la evidencia de auditoría disponible, hasta que todos los desenlaces incluidos dentro del rango se consideren razonables. (Ref: Apartados A93-A95)
- 14. Para determinar las cuestiones señaladas en el apartado 12, o como respuesta al riesgo valorado de incorrección material de conformidad con el apartado 13, el auditor considerará si, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, son necesarias cualificaciones o conocimientos especializados en relación con uno o más aspectos de las estimaciones contables. (Ref: Apartados A96-A101)

Procedimientos posteriores sustantivos para responder a los riesgos significativos

Incertidumbre en la estimación

- 15. En el caso de estimaciones contables que den lugar a riesgos significativos, además de otros procedimientos sustantivos aplicados para cumplir con los requerimientos de la NIA 330⁷, el auditor evaluará lo siguiente: (Ref: Apartado A102)
 - (a) El modo en que la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos, y los motivos por los que los ha rechazado, o cualquier otra manera en que la dirección haya tratado la incertidumbre en la estimación al realizar la estimación contable. (Ref: Apartados A103-A106)
 - (b) Si las hipótesis significativas utilizadas por la dirección son razonables. (Ref: Apartados A107-A109)
 - (c) En lo relativo a la razonabilidad de las hipótesis significativas empleadas por la dirección o para verificar la aplicación adecuada del marco de información financiera aplicable, el propósito de la dirección de llevar a cabo actuaciones específicas y su capacidad para hacerlo. (Ref: Apartado A110)
- 16. En el caso de que, a juicio del auditor, la dirección no haya tratado adecuadamente los efectos de la incertidumbre en la estimación sobre las estimaciones contables realizadas que den lugar a riesgos significativos, si lo considera necesario, el auditor establecerá un rango para evaluar la razonabilidad de la estimación contable. (Ref: Apartados A111-A112)

Criterios de reconocimiento y medición

- 17. En el caso de las estimaciones contables que den lugar a riesgos significativos, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si:

⁷ NIA 330, apartado 18.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (a) (la decisión de la dirección de reconocer, o no reconocer, las estimaciones contables en los estados financieros (Ref: Apartados A113-A114); y
 - (b) las bases seleccionadas para la medición de las estimaciones contables (Ref: Apartado A115)
- se adecúan a los requerimientos establecidos en el marco de información financiera aplicable.

Evaluación de la razonabilidad de las estimaciones contables y determinación de incorrecciones

- 18. Sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor evaluará si las estimaciones contables contenidas en los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen incorrecciones. (Ref: Apartados A116-A119)

Revelación de información relacionada con las estimaciones contables

- 19. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información revelada en los estados financieros relativa a las estimaciones contables se adecúa a los requerimientos establecidos en el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A120-A121)
- 20. En el caso de las estimaciones contables que den lugar a riesgos significativos, el auditor evaluará, asimismo, la adecuación de la información revelada en los estados financieros acerca de la incertidumbre en la estimación existente, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A122-A123)

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección

- 21. El auditor revisará los juicios y las decisiones adoptados por la dirección al realizar las estimaciones contables con la finalidad de identificar si existen indicadores de posible sesgo de la dirección. A los efectos de alcanzar conclusiones sobre la razonabilidad de las estimaciones contables concretas, los indicadores de posible sesgo de la dirección no constituyen en sí mismos incorrecciones. (Ref: Apartados A124-A125)

Manifestaciones escritas

- 22. El auditor obtendrá manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad sobre si consideran razonables las hipótesis significativas empleadas en la realización de estimaciones contables. (Ref: Apartados A126-A127)

Documentación

- 23. El auditor incluirá en la documentación de auditoría ⁸:
 - (a) la base para las conclusiones alcanzadas por el auditor sobre la razonabilidad de las estimaciones contables que den lugar a riesgos significativos, así como de la correspondiente información revelada; y
 - (b) en su caso, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección. (Ref: Apartado A128)

⁸BNIA 230, "Documentación de auditoría", apartados 8-11 y apartado A6.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas
Naturaleza de las estimaciones contables (Ref: Apartado 2)

- A1. Debido a las incertidumbres inherentes a las actividades empresariales, algunas partidas de los estados financieros sólo pueden ser estimadas. Asimismo, las características específicas de un activo, un pasivo o un componente del patrimonio neto, o la base o el método de medición definido por el marco de información financiera, pueden dar lugar a la necesidad de estimar una partida de los estados financieros. Algunos marcos de información financiera definen métodos de medición específicos y la información a revelar en los estados financieros requerida, mientras que otros marcos de información financiera son menos concretos al respecto. En el anexo de esta NIA se analizan las formas de medir el valor razonable y la información que debe revelarse según los distintos marcos de información financiera.
- A2. Algunas estimaciones contables incorporan una incertidumbre en la estimación relativamente baja y pueden conllevar menores riesgos de incorrecciones materiales, por ejemplo:
- Las estimaciones contables en entidades dedicadas a actividades empresariales que no son complejas.
 - Las estimaciones contables que se realizan y actualizan con frecuencia por referirse a transacciones rutinarias.
 - Las estimaciones contables obtenidas a partir de datos fácilmente disponibles, tales como los tipos de interés publicados o los precios de valores negociados en un mercado oficial.
 - En el contexto de una estimación contable del valor razonable estos datos se denominan "observables".
 - Las estimaciones contables del valor razonable para las que el método de medición definido por el marco de información financiera aplicable es sencillo y se aplica fácilmente al activo o pasivo que requiere ser medido a valor razonable.
 - Las estimaciones contables del valor razonable para las que el modelo empleado para medir la estimación contable es generalmente aceptado, siempre y cuando las hipótesis o los datos del modelo sean observables.
- A3. Sin embargo, en el caso de algunas estimaciones contables, la incertidumbre en la estimación puede ser relativamente alta, especialmente cuando se basan en hipótesis significativas; por ejemplo:
- Las estimaciones contables relacionadas con el resultado de litigios.
 - Las estimaciones contables del valor razonable de instrumentos financieros derivados no negociados en mercados organizados.
 - Las estimaciones contables del valor razonable para las que se emplea un modelo muy especializado desarrollado por la entidad, o para las que las hipótesis o los datos no pueden ser observados en el mercado.
- A4. El grado de incertidumbre en la estimación varía según la naturaleza de la estimación contable, en función de que exista o no un método o modelo generalmente aceptado para realizar la estimación contable, y en función de la subjetividad de las hipótesis empleadas para realizar dicha estimación. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación asociada a una estimación contable puede ser tan elevada que no se cumplan los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable, y no se pueda realizar la estimación contable.
- A5. No todas las partidas de los estados financieros que requieren ser medidas a valor razonable implican incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, éste puede ser el caso de algunas partidas de los estados financieros para los que existe un mercado activo y

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

abierto que ofrece información fácilmente disponible y fiable sobre los precios a los que se efectúan los intercambios, en cuyo caso la existencia de cotizaciones de precio publicadas suele ser la mejor evidencia de auditoría de su valor razonable. Sin embargo, puede existir incertidumbre en el proceso de estimación incluso cuando el método de valoración y los datos estén bien definidos. Por ejemplo, la valoración de valores cotizados en un mercado activo y abierto al precio de negociación del mercado puede requerir un ajuste si la posición en el mercado es significativa o está sujeta a restricciones en su negociación. Asimismo, las circunstancias económicas generales imperantes en ese momento, por ejemplo, la falta de liquidez en un mercado determinado, pueden afectar a la incertidumbre en la estimación.

A6. Ejemplos de situaciones en las que pueden ser requeridas estimaciones distintas de las del valor razonable son los siguientes:

- Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.
- Obsolescencia de las existencias.
- Obligaciones por garantías.
- Método de amortización o vida útil de los activos.
- Provisión relativa al valor contable de una inversión cuando existe incertidumbre sobre su recuperabilidad.
- Resultado de contratos a largo plazo.
- Costes derivados de resoluciones de litigios y sentencias.

A7. Otros ejemplos de situaciones en las que pueden ser necesarias estimaciones contables del valor razonable son los siguientes:

- Instrumentos financieros complejos, que no se negocian en mercados activos y abiertos.
- Pagos basados en acciones.
- Activos no corrientes mantenidos para su venta.
- Determinados activos o pasivos adquiridos en una combinación de negocios, incluidos el fondo de comercio y los activos intangibles.
- Transacciones que implican el intercambio de activos o pasivos entre partes independientes sin contraprestación monetaria, por ejemplo, un intercambio no monetario de las instalaciones industriales de diferentes líneas de negocio.

A8. La estimación implica juicios realizados sobre la base de la información disponible cuando se preparan los estados financieros. Para muchas estimaciones contables, estos juicios conllevan la formulación de hipótesis sobre cuestiones inciertas en el momento de realizar la estimación. No es responsabilidad del auditor la predicción de las condiciones, transacciones o hechos futuros que, de haberse conocido en el momento de la auditoría, podrían haber afectado significativamente a la actuación de la dirección o a las hipótesis utilizadas por la dirección.

Sesgo de la dirección

A9. Los marcos de información financiera suelen exigir neutralidad, es decir, ausencia de sesgo. Sin embargo, las estimaciones contables son imprecisas y pueden verse afectadas por los juicios de la dirección. Estos juicios pueden implicar un sesgo de la dirección intencionado o no (por ejemplo, como resultado de la motivación para lograr un resultado deseado). La susceptibilidad de una estimación contable a un sesgo de la dirección aumenta en función de la subjetividad que conlleva su realización. El sesgo no intencionado de la dirección y la posibilidad de sesgo intencionado de la dirección son inherentes a las decisiones subjetivas que con frecuencia son necesarias para realizar

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

estimaciones contables. En el caso de auditorías recurrentes, los indicadores de posible sesgo de la dirección identificados durante la realización de la auditoría de periodos anteriores influyen en las actividades de planificación e identificación y valoración de riesgos que realiza el auditor en el periodo actual.

A10. El sesgo de la dirección puede ser difícil de detectar en las cuentas contables. Puede ser que sólo sea identificado cuando se consideran de forma conjunta grupos de estimaciones contables o todas las estimaciones contables, o cuando se observa a lo largo de varios periodos contables. Si bien algún sesgo de la dirección es inherente a las decisiones subjetivas, al efectuar estos juicios la dirección puede no tener intención de inducir a error a los usuarios de los estados financieros. Sin embargo, cuando exista dicha intención, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A11. Las entidades del sector público pueden tener participaciones significativas en activos especializados para los que no existen fuentes de información fácilmente disponibles y fiables a efectos de su medición a valor razonable o según otras bases de valor actual, o una combinación de ambas. Con frecuencia, los activos especializados no generan flujos de efectivo y no tienen un mercado activo. La medición a valor razonable, por lo tanto, suele requerir la realización de una estimación que puede ser compleja y, en algunos casos excepcionales, no ser posible en absoluto.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref: Apartado 8)

A12. Los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas requeridos por el apartado 8 de esta NIA facilitan al auditor el desarrollo de una previsión de la naturaleza y del tipo de estimaciones contables que puede tener una entidad. El principal aspecto a considerar por el auditor es si el conocimiento que se ha obtenido es suficiente para identificar y valorar el riesgo de incorrección material en relación con las estimaciones contables y para planificar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

Obtención de conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 8(a))

A13. la obtención de conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable facilita al auditor la determinación de si, por ejemplo:

- establece determinadas condiciones para el reconocimiento⁹, o métodos de medición, de estimaciones contables;
- especifica determinadas condiciones que permiten o requieren la medición a valor razonable, por ejemplo, refiriéndose a la intención de la dirección de llevar a cabo determinadas actuaciones con respecto a un activo o un pasivo;
- especifica la información a revelar requerida o permitida.

La obtención de este conocimiento también proporciona al auditor una base para discutir con la dirección el modo en que ésta ha aplicado los requerimientos relevantes para la realización de la estimación contable, y permite al auditor determinar si han sido aplicados adecuadamente.

A14. Los marcos de información financiera pueden guiar a la dirección en la determinación de las estimaciones puntuales cuando existen alternativas. Por ejemplo, algunos marcos de información financiera requieren que la estimación puntual seleccionada sea la alternativa que refleje el juicio de la dirección sobre el desenlace más probable¹⁰. Otros

⁹ La mayoría de los marcos de información financiera requieren la incorporación al balance de situación o al estado de resultados de partidas que satisfacen sus criterios de reconocimiento. Revelar políticas contables o añadir notas explicativas a los estados financieros no soluciona el no reconocer dichas partidas, incluidas las estimaciones contables.

¹⁰ Los distintos marcos de información financiera pueden utilizar una terminología diferente para describir las estimaciones puntuales determinadas de este modo.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

pueden exigir, por ejemplo, el empleo de un valor esperado descontado, ponderado por la probabilidad. En algunos casos, la dirección puede tener la capacidad de realizar la estimación puntual directamente. En otros casos, la dirección puede tener la capacidad de realizar una estimación puntual fiable sólo después de haber tenido en cuenta hipótesis o desenlaces alternativos a partir de los cuales se puede determinar una estimación puntual.

- A15. Los marcos de información financiera pueden exigir que se revele información relacionada con las hipótesis significativas a las que la estimación contable es especialmente sensible. Además, cuando existe un alto grado de incertidumbre en la estimación, algunos marcos de información financiera no permiten el reconocimiento de una estimación contable en los estados financieros, aunque puede exigirse que se revele determinada información en las notas explicativas de los estados financieros.

Obtención de conocimiento de la manera en que la dirección identifica la necesidad de realizar estimaciones contables (Ref: Apartado 8(b))

- A16. La preparación de los estados financieros requiere que la dirección determine si una transacción, hecho o condición da lugar a la necesidad de realizar una estimación contable, y que todas las estimaciones contables necesarias hayan sido reconocidas, medidas y reveladas en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

- A17. La identificación por la dirección de las transacciones, hechos y condiciones que dan lugar a la necesidad de estimaciones contables se basará, probablemente, en:

- el conocimiento por parte de la dirección del negocio de la entidad y del sector en el que opera;
- el conocimiento por la dirección de la puesta en práctica de estrategias empresariales en el periodo actual;
- en su caso, la experiencia acumulada por la dirección durante la preparación de los estados financieros de la entidad en periodos anteriores.

En estos casos, el auditor puede obtener conocimiento del modo en que la dirección identifica la necesidad de realizar estimaciones contables, principalmente, mediante la realización de indagaciones ante la dirección. En otros casos, cuando el proceso de la dirección esté más estructurado, por ejemplo cuando las atribuciones de la dirección incluyen formalmente una función de gestión del riesgo, el auditor puede aplicar procedimientos de valoración del riesgo a los métodos y prácticas seguidos por la dirección para la revisión periódica de las situaciones que dan lugar a las estimaciones contables y la realización de una nueva estimación de las estimaciones contables, en caso necesario. La integridad de las estimaciones contables suele ser un factor importante para el auditor, especialmente cuando se trata de estimaciones contables de pasivos.

- A18. El conocimiento por parte del auditor de la entidad y su entorno, obtenido durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, junto con otra evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría, facilitan al auditor la identificación de las circunstancias, o cambios de éstas, que pueden dar lugar a la necesidad de realizar una estimación contable.

- A19. Las indagaciones ante la dirección sobre cambios en las circunstancias pueden incluir, entre otras, las siguientes cuestiones:

- Si la entidad ha realizado nuevos tipos de transacciones que pueden dar lugar a estimaciones contables.
- Si han cambiado las condiciones de las transacciones que dieron lugar a las estimaciones contables.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- Si han cambiado las políticas contables relacionadas con las estimaciones contables como consecuencia de cambios en los requerimientos establecidos por el marco de información financiera aplicable o por otros motivos.
- Si se han producido cambios normativos o de otro tipo ajenos al control de la dirección y que pueden hacer necesario que la dirección revise las estimaciones contables o realice otras nuevas.
- Si se han producido nuevas condiciones o hechos que pueden dar lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables nuevas o a revisar las existentes.

A20. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede identificar transacciones, hechos y condiciones que supongan la necesidad de realizar estimaciones contables que la dirección no haya identificado. La NIA 315 trata de aquellas situaciones en las que el auditor identifica riesgos de incorrección material que la dirección no ha identificado, incluida la determinación de si existe una deficiencia significativa en el control interno en relación con los procesos de valoración del riesgo por la entidad. ¹¹

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A21. La obtención de este conocimiento en el caso de entidades de pequeña dimensión suele ser menos compleja, ya que con frecuencia sus actividades empresariales son limitadas y las transacciones son menos complejas. Además, a menudo una única persona, por ejemplo el propietario-gerente, es la que identifica la necesidad de realizar una estimación contable, y, por lo tanto, el auditor puede focalizar sus indagaciones.

Obtención de conocimiento del modo en que la dirección realiza las estimaciones contables
(Ref: Apartado 8(c))

A22. La preparación de los estados financieros también exige que la dirección establezca los procesos de información financiera necesarios para la realización de las estimaciones contables, incluido el adecuado control interno. Estos procesos incluyen lo siguiente:

- Selección de las políticas contables adecuadas y establecimiento de los procesos de estimación, incluidos los métodos y, en su caso, los modelos de estimación o valoración adecuados.
- Desarrollo o identificación de los datos y las hipótesis relevantes que afectan a las estimaciones contables.
- Revisión periódica de las circunstancias que dan lugar a las estimaciones contables y realización de nuevas estimaciones contables cuando sea necesario.

A23. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de la manera en que la dirección realiza las estimaciones contables, incluyen, por ejemplo:

- Los tipos de cuentas o transacciones con los que están relacionadas las estimaciones contables (por ejemplo, si las estimaciones contables se originan al registrar transacciones rutinarias y recurrentes o si tienen su origen en transacciones no recurrentes o inusuales).
- Si la dirección utiliza técnicas de medición reconocidas para la realización de estimaciones contables concretas, y en tal caso, el modo en que se han aplicado.
- Si las estimaciones contables se realizaron sobre la base de los datos disponibles en una fecha intermedia y, si es así, si la dirección ha tenido en cuenta el efecto de los hechos, transacciones y cambios de circunstancias ocurridos entre dicha fecha y el cierre del ejercicio, y el modo en que ha tenido en cuenta dicho efecto.

¹¹ NIA 315, apartado 16.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Método de medición, incluido el uso de modelos (Ref: Apartado 8(c)(i))

- A24. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede definir el método de medición de una estimación contable, por ejemplo, un modelo concreto que deba emplearse para medir una estimación del valor razonable. En muchos casos, sin embargo, el marco de información financiera aplicable no define el método de medición, o puede especificar métodos de medición alternativos.
- A25. Cuando el marco de información financiera aplicable no establece el método concreto a emplear en función de las circunstancias, entre los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento del método o, en su caso, del modelo empleado para realizar las estimaciones contables cabe citar los siguientes:
- La manera en que la dirección ha considerado la naturaleza del activo o pasivo que va a estimarse, al seleccionar un método concreto.
 - Si la entidad opera en un negocio, sector o entorno concreto en el que existen métodos comúnmente utilizados para realizar ese tipo específico de estimación contable.
- A26. Por ejemplo, puede haber un mayor riesgo de incorrección material en aquellos casos en los que la dirección haya desarrollado internamente un modelo para realizar la estimación contable o cuando se desvíe de un método comúnmente utilizado en un sector o entorno concreto.

Controles relevantes (Ref: Apartado 8(c)(ii))

- A27. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento sobre los controles relevantes son, por ejemplo, la experiencia y competencia de quien realiza las estimaciones contables, y los controles relacionados con:
- la manera en que la dirección determina la integridad, relevancia y exactitud de los datos empleados para llevar a cabo estimaciones contables;
 - la revisión y aprobación de estimaciones contables, incluidas las hipótesis o los datos empleados en su realización, por los niveles de dirección apropiados y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad;
 - la segregación de funciones entre las personas que comprometen a la entidad en las transacciones subyacentes y los responsables de realizar las estimaciones contables, incluido el hecho de si la asignación de responsabilidades tiene en cuenta adecuadamente la naturaleza de la entidad y sus productos o servicios (por ejemplo, en el caso de una gran entidad financiera, la correspondiente segregación de funciones puede incluir una función independiente, responsable de la estimación y validación del valor razonable del precio de los productos financieros propios de la entidad, desempeñada por personal cuya retribución no esté ligada a dichos productos).
- A28. Dependiendo de las circunstancias, otros controles pueden ser relevantes para realizar las estimaciones contables. Por ejemplo, si la entidad emplea modelos específicos para realizar estimaciones contables, la dirección puede establecer políticas y procedimientos específicos relativos a esos modelos. Los controles relevantes pueden incluir, por ejemplo, los establecidos sobre:
- el diseño y desarrollo, o selección, de un modelo concreto para un propósito específico;
 - el uso del modelo;
 - el mantenimiento y la validación periódica de la integridad del modelo.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Empleo de expertos por la dirección (Ref: Apartado 8(c)(iii))

A29. La dirección puede contar con, o la entidad puede emplear a, personas con la experiencia y competencia necesarias para realizar las estimaciones puntuales requeridas. En algunos casos, sin embargo, la dirección puede tener que contratar a un experto para realizar dichas estimaciones o colaborar en su realización. Esta necesidad puede deberse, por ejemplo, a:

- la naturaleza especializada de la materia que requiere estimación; por ejemplo, la medición de las reservas de minerales o hidrocarburos en las industrias extractivas;
- la naturaleza técnica de los modelos necesarios para cumplir con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, como puede ser el caso de determinadas mediciones a valor razonable;
- la naturaleza inusual o infrecuente de la condición, transacción o hecho que requiere una estimación contable.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A30. En entidades de pequeña dimensión, las circunstancias que requieren una estimación contable suelen ser tales que el propietario-gerente tiene capacidad de realizar la estimación puntual requerida. En algunos casos, sin embargo, será necesario un experto. La discusión con el propietario-gerente al principio del trabajo de auditoría sobre la naturaleza de cualquier estimación contable, la integridad de las estimaciones contables requeridas y la adecuación del proceso de estimación, puede ayudar al propietario-gerente a determinar la necesidad de emplear a un experto.

Hipótesis (Ref: Apartado 8(c)(iv))

A31. Las hipótesis forman parte integrante de las estimaciones contables. Entre los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de las hipótesis en las que se basan las estimaciones contables se encuentran, por ejemplo:

- La naturaleza de las hipótesis, en particular cuáles pueden ser hipótesis significativas.
- La manera en que la dirección valora si las hipótesis son relevantes y completas (es decir, que se hayan tenido en cuenta todas las variables relevantes).
- En su caso, el modo en que la dirección determina que las hipótesis empleadas son congruentes internamente.
- Si las hipótesis están relacionadas con aspectos que están bajo control de la dirección (por ejemplo, hipótesis sobre los programas de mantenimiento que pueden afectar a la estimación de vida útil de un activo), y la manera en que se ajustan a los planes de negocio de la entidad y al entorno externo, o si dichas hipótesis se relacionan con aspectos que quedan fuera de su control (por ejemplo, hipótesis sobre tipos de interés, tasas de mortalidad, posibles acciones judiciales o administrativas, o la variabilidad y periodificación de los flujos de efectivo futuros).
- La naturaleza y extensión de la documentación, si la hay, en que se basan las hipótesis.

Las hipótesis pueden ser formuladas o identificadas por un experto para facilitar a la dirección la realización de las estimaciones contables. Estas hipótesis, cuando son empleadas por la dirección, se consideran hipótesis de la dirección.

A32. En algunos casos, las hipótesis pueden denominarse datos; por ejemplo, cuando la dirección utiliza un modelo para realizar una estimación contable. Sin embargo, el término "dato" también puede emplearse para referirse a los datos subyacentes a los que se aplican las hipótesis específicas.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

A33. La dirección puede fundamentar las hipótesis en distintos tipos de información extraída de fuentes internas y externas, cuya relevancia y fiabilidad serán variables. En algunos casos, una hipótesis puede estar basada de manera fiable en información aplicable procedente tanto de fuentes externas (por ejemplo, tipos de interés publicados u otros datos estadísticos) como de fuentes internas (por ejemplo, información histórica o condiciones anteriores experimentadas por la entidad). En otros casos, una hipótesis puede ser más subjetiva, por ejemplo cuando la entidad no tiene experiencia o no utiliza fuentes externas de las que extraer información.

A34. En el caso de las estimaciones contables del valor razonable, las hipótesis reflejan o son congruentes con lo que partes interesadas y debidamente informadas que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua (en ocasiones denominadas "participantes en el mercado" u otro término equivalente) emplearían para determinar el valor razonable al intercambiar un activo o liquidar un pasivo. Las hipótesis específicas variarán también según las características del activo o del pasivo a valorar, el método de valoración utilizado (por ejemplo, un enfoque de mercado o de resultados) y los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A35. Con respecto a las estimaciones contables del valor razonable, las hipótesis o los datos, en función de su fuente y de sus bases, variarán entre los siguientes:

(a) Los que reflejan lo que los participantes en el mercado emplearían para acordar el precio de un activo o pasivo basándose en datos de mercado obtenidos de fuentes independientes de la entidad que prepara la información financiera (en ocasiones denominadas "información observable" u otro término equivalente).

(b) Los que reflejan los propios juicios de la entidad sobre las hipótesis que los participantes en el mercado emplearían para determinar el precio de un activo o pasivo basándose en la mejor información disponible en las circunstancias concurrentes (en ocasiones denominadas "información no observable" u otro término equivalente).

En la práctica, sin embargo, la distinción entre (a) y (b) no siempre es evidente. Además, puede ser necesario que la dirección elija entre diferentes hipótesis empleadas por distintos participantes en el mercado.

A36. El grado de subjetividad, como el que una hipótesis o un dato sea observable o no, influye en el grado de incertidumbre en la estimación y, por tanto, en la valoración del auditor de los riesgos de incorrección material de una estimación contable concreta.

Cambios en los métodos de realización de las estimaciones contables (Ref: Apartado 8(c)(v))

A37. Al evaluar el modo en que la dirección realiza las estimaciones contables, el auditor debe saber si ha habido o debería haber habido algún cambio con respecto al periodo anterior en los métodos de realización de las estimaciones contables. Puede ser necesario modificar un determinado método de estimación como respuesta a los cambios habidos tanto en el entorno o en las circunstancias que afectan a la entidad, como en los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Si la dirección ha cambiado el método para la realización de las estimaciones contables, es importante que aquella pueda demostrar que el nuevo método es más adecuado, o que es, en sí mismo, una respuesta a esos cambios. Por ejemplo, si la dirección cambia la base para realizar una estimación contable, pasando de la utilización de un enfoque de precios de mercado al empleo de un modelo, el auditor cuestionará si las hipótesis de la dirección en relación con el mercado son razonables de acuerdo con las circunstancias económicas.

Incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 8(c)(vi))

A38. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento respecto de si la dirección ha valorado el efecto de la incertidumbre en la estimación y, en su caso, la manera en que lo ha hecho, incluyen, por ejemplo:

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- Si, y en caso afirmativo, de qué manera, la dirección ha tenido en cuenta hipótesis o desenlaces alternativos realizando, por ejemplo, un análisis de sensibilidad para determinar el efecto de los cambios en las hipótesis sobre la estimación contable.
- Modo en que la dirección determina la estimación contable cuando el análisis indica varios escenarios de desenlace.
- Si la dirección lleva a cabo un seguimiento de los desenlaces de las estimaciones contables realizadas en el periodo anterior y si ha respondido adecuadamente al desenlace de este procedimiento de seguimiento.

Revisión de las estimaciones contables de periodos anteriores (Ref: Apartado 9)

A39. El desenlace de una estimación contable diferirá a menudo de la estimación contable reconocida en los estados financieros del periodo anterior. Al aplicar procedimientos de valoración del riesgo para identificar y conocer los motivos de dichas diferencias, el auditor puede obtener:

- información en relación con la eficacia del proceso de estimación realizado por la dirección en el periodo anterior, sobre cuya base el auditor pueda juzgar la probabilidad de la eficacia del proceso de la dirección en el periodo actual;
- evidencia de auditoría pertinente en relación con la nueva estimación en el periodo actual de estimaciones contables realizadas en el periodo anterior;
- evidencia de auditoría sobre aspectos tales como la incertidumbre en la estimación, que puede ser necesario revelar en los estados financieros.

A40. La revisión de las estimaciones contables del periodo anterior también puede facilitar al auditor, en el periodo actual, la identificación de circunstancias o condiciones que aumentan la susceptibilidad de las estimaciones contables a contener, o indicar la presencia de, un sesgo de la dirección. El escepticismo profesional del auditor facilita la identificación de dichas circunstancias o condiciones y la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

A41. La NIA 240¹² también requiere una revisión retrospectiva de los juicios y de las hipótesis de la dirección relativos a las estimaciones contables significativas. El auditor lleva a cabo esta revisión cumpliendo con la obligación que tiene de diseñar y aplicar procedimientos para revisar las estimaciones contables en busca de sesgos que puedan constituir un riesgo de incorrección material debida a fraude, como respuesta al riesgo de elusión de los controles por la dirección. Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de las estimaciones contables del periodo anterior, como procedimiento de valoración del riesgo de conformidad con esta NIA, puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión exigida por la NIA 240.

A42. El auditor puede decidir que es necesaria una revisión más detallada de aquellas estimaciones contables cuya incertidumbre en la estimación se valoró como alta en la auditoría del ejercicio anterior, o de aquellas estimaciones contables que han cambiado significativamente con respecto al periodo anterior. Por otra parte, por ejemplo en el caso de estimaciones contables que surgen del registro de transacciones rutinarias y recurrentes, el auditor puede juzgar que la aplicación de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo es suficiente para los objetivos de la auditoría.

A43. En el caso de las estimaciones contables del valor razonable y de otras estimaciones contables basadas en las condiciones existentes en la fecha de la medición, puede haber más variación entre la cantidad reconocida como valor razonable en los estados financieros del periodo anterior y el desenlace de la estimación o la cantidad resultante de la nueva estimación realizada a efectos del periodo actual. Esto se debe a que la finalidad de la medición de estas estimaciones contables está relacionada con las

¹² NIA 240, "Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude", apartado 32(b)(ii).

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

percepciones del valor en un momento concreto, las cuales pueden cambiar significativa y rápidamente cuando cambia el entorno en el que opera la entidad. Por lo tanto, el auditor puede centrar su revisión en obtener información que sea relevante para la identificación y valoración del riesgo de incorrección material. Por ejemplo, en algunos casos, es poco probable que la obtención de conocimiento de los cambios habidos en las hipótesis de los participantes del mercado que afectaron al desenlace de una estimación contable del valor razonable del periodo anterior proporcione información relevante para el propósito de la auditoría. Si es así, la consideración por el auditor del desenlace de las estimaciones contables del valor razonable del periodo anterior puede ir más dirigida hacia el conocimiento de la eficacia del anterior proceso de estimación de la dirección, es decir, del historial de la dirección, a partir del cual el auditor puede juzgar la eficacia que se puede esperar del proceso realizado por la dirección en el periodo actual.

A44. Una diferencia entre el desenlace de una estimación contable y la cantidad reconocida en los estados financieros del periodo anterior no significa necesariamente que los estados financieros del periodo anterior contuvieran una incorrección. Sin embargo, sí puede considerarse que contienen una incorrección si, por ejemplo, la diferencia se debe a información que estaba a disposición de la dirección al cierre de los estados financieros del periodo anterior, o que podría esperarse razonablemente que se hubiera obtenido y tenido en cuenta al preparar dichos estados financieros. Muchos marcos de información financiera contienen orientaciones para distinguir entre los cambios en las estimaciones contables que constituyen incorrecciones y los que no, así como sobre el tratamiento contable que se debe seguir.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material

Incertidumbre en el proceso de estimación (Ref: Apartado 10)

A45. El grado de incertidumbre en la estimación asociado a una estimación contable puede verse influido por factores tales como:

- El grado en que la estimación contable depende de juicios.
- La sensibilidad de la estimación contable a los cambios en las hipótesis.
- La existencia de técnicas de medición reconocidas que puedan reducir la incertidumbre en la estimación (aunque la subjetividad de las hipótesis empleadas como datos puede, no obstante, producir incertidumbre en la estimación).
- La amplitud del periodo de pronóstico y la pertinencia de los datos extraídos de hechos pasados para pronosticar hechos futuros.
- La disponibilidad de datos fiables procedentes de fuentes externas.
- El grado en que la estimación contable se basa en datos observables o no observables.
- El grado de incertidumbre en la estimación asociado a una estimación contable puede influir en la susceptibilidad al sesgo.

A46. Para valorar el riesgo de incorrección material, el auditor puede también tener en cuenta lo siguiente:

- La magnitud real o esperada de una estimación contable.
- La cantidad por la que se ha reconocido la estimación contable (es decir, la estimación puntual de la dirección) en relación con la cantidad que el auditor esperaba que se hubiese registrado.
- Si la dirección ha recurrido a un experto para realizar la estimación contable.
- El desenlace de la revisión de las estimaciones contables de periodos anteriores.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Incertidumbre en la estimación elevada y riesgos significativos (Ref: Apartado 11)

A47. Como ejemplos de estimaciones contables cuyo grado de incertidumbre en la estimación puede ser elevado cabe citar los siguientes:

- Las estimaciones contables que dependen de forma importante de juicios, por ejemplo juicios sobre el desenlace de litigios pendientes de resolución o sobre la cantidad y el periodo de obtención de flujos de efectivo futuros que dependen de hechos inciertos que se producirán en un futuro lejano.
- Las estimaciones contables que no se calculan empleando técnicas de medición reconocidas.
- Las estimaciones contables para las que la revisión realizada por el auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior pone de manifiesto la existencia de una diferencia sustancial entre la estimación contable original y el desenlace real.
- Las estimaciones contables del valor razonable para las que se emplea un modelo muy especializado desarrollado por la entidad, o para las que no existen datos observables.

A48. Una estimación contable que en apariencia es inmaterial puede originar una incorrección material debido a la incertidumbre asociada a dicha estimación; es decir, la magnitud de la cantidad de una estimación contable reconocida o revelada en los estados financieros puede no ser un indicador de su incertidumbre en la estimación.

A49. En algunas circunstancias, la incertidumbre en la estimación es tan elevada que no puede realizarse una estimación contable razonable. El marco de información financiera aplicable puede prohibir el reconocimiento de la partida en los estados financieros o su medición a valor razonable. En estos casos, los riesgos significativos no sólo se refieren a si una estimación contable debería o no reconocerse, o a si debería o no medirse a valor razonable, sino también a la adecuación de la información revelada. Con respecto a estas estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede exigir la revelación de información sobre las estimaciones contables y sobre la elevada incertidumbre en la estimación asociada a ellas (véanse los apartados A120-A123).

A50. Si el auditor determina que una estimación contable da lugar a un riesgo significativo, el auditor deberá obtener conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control¹³.

A51. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación de una estimación contable puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. La NIA 570¹⁴ establece requerimientos y proporciona orientaciones para estos casos.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material (Ref: Apartado 12)

A52. La NIA 330 exige que el auditor diseñe y aplique procedimientos de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a la valoración de los riesgos de incorrección material en relación con las estimaciones contables, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones¹⁵. Los apartados A53-A115 se centran en las respuestas concretas relativas sólo a las afirmaciones.

Aplicación de los requerimientos del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 12(a))

A53. Muchos marcos de información financiera establecen determinadas condiciones para el reconocimiento de las estimaciones contables y especifican los métodos para realizarlas

¹³ NIA 315, apartado 29.

¹⁴ NIA 570, "Empresa en funcionamiento".

¹⁵ NIA 330, apartados 5-6.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

y la información que debe revelarse. Estos requerimientos pueden ser complejos y requerir la aplicación del juicio. Sobre la base del conocimiento obtenido al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo, aquellos requerimientos del marco de información financiera aplicable que puedan ser susceptibles de una aplicación indebida o de diferentes interpretaciones se convierten en objeto de atención del auditor.

- A54. La determinación de si la dirección ha aplicado adecuadamente los requerimientos del marco de información financiera aplicable se basa, en parte, en el conocimiento del auditor sobre la entidad y su entorno. Por ejemplo, la medición del valor razonable de algunas partidas, como los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios, puede implicar consideraciones especiales afectadas por la naturaleza de la entidad y sus operaciones.
- A55. En algunas situaciones, pueden ser necesarios procedimientos de auditoría adicionales, como la inspección física del estado en el que se encuentra un activo, para determinar si la dirección ha aplicado adecuadamente los requerimientos del marco de información financiera aplicable.
- A56. La aplicación de los requerimientos del marco de información financiera aplicable requiere que la dirección tenga en cuenta los cambios que se produzcan en el entorno o en las circunstancias que afecten a la entidad. Por ejemplo, la apertura de un mercado activo para una determinada clase de activo o pasivo puede indicar que la utilización de flujos de efectivo descontados para estimar el valor razonable de dicho activo o pasivo ya no es adecuada.

Congruencia de los métodos y de las bases de los cambios (Ref: Apartado 12(b))

- A57. El análisis por parte del auditor de un cambio en una estimación contable, o en el método para realizarla con respecto al periodo anterior, es importante, porque un cambio que no se base en una modificación de las circunstancias o en información nueva se considera arbitrario. Los cambios arbitrarios en una estimación contable producen estados financieros incongruentes en el tiempo y pueden originar una incorrección en los estados financieros, o indicar un posible sesgo de la dirección.
- A58. A menudo, la dirección es capaz de demostrar que hay un buen motivo, basado en un cambio de las circunstancias, para modificar, de un periodo a otro, una estimación contable o el método para realizarla. Lo que constituye un buen motivo y si existe una adecuada justificación que avale la tesis de la dirección de que se ha producido un cambio de las circunstancias que justifica la modificación de una estimación contable o del método para realizar una estimación contable, son cuestiones sujetas a juicio.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material. (Ref: Apartado 13)

- A59. La decisión del auditor sobre la respuesta, individual o en combinación con otras, de las enumeradas en el apartado 13 que debe poner en práctica para responder a los riesgos de incorrección material puede estar influida por aspectos tales como:
- La naturaleza de la estimación contable, incluido si tiene o no su origen en transacciones rutinarias.
 - Si se espera que el procedimiento o procedimientos proporcionen al auditor evidencia de auditoría suficiente y adecuada de forma eficaz.
 - La valoración del riesgo de incorrección material, así como si el riesgo valorado es un riesgo significativo.
- A60. Por ejemplo, al evaluar la razonabilidad de la provisión para cuentas de dudoso cobro, un procedimiento eficaz para el auditor puede ser la revisión de los cobros posteriores en combinación con otros procedimientos. Cuando la incertidumbre en la estimación asociada a una estimación contable es elevada, por ejemplo una estimación contable basada en un modelo propio para el que existen datos no observables, puede ocurrir que

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

para la obtención de una evidencia de auditoría suficiente y adecuada pueda ser necesaria una combinación de varias de las respuestas a los riesgos valorados contemplados en el apartado 13.

A61. Los apartados A62-A95 proporcionan orientaciones adicionales para explicar las circunstancias en las que puede ser adecuada cada una de las respuestas.

Hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 13(a))

A62. Determinar si los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría proporcionan evidencia de auditoría en relación con la estimación contable puede ser una respuesta adecuada cuando se espera que dichos hechos:

- ocurran; y
- proporcionen evidencia de auditoría que confirme o contradiga la estimación contable.

A63. Los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría en ocasiones pueden proporcionar una evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una estimación contable. Por ejemplo, la venta de todas las existencias de un producto sustituido por otro poco después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría relacionada con la estimación de su valor realizable neto. En estos casos, puede no ser necesaria la aplicación de procedimientos adicionales de auditoría en relación con la estimación contable, siempre que se obtenga una evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los citados hechos.

A64. En el caso de algunas estimaciones contables, es poco probable que los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría proporcionen evidencia de auditoría en relación con la estimación contable. Por ejemplo, cuando las condiciones o hechos relacionados con algunas estimaciones contables sólo se producen a lo largo de un periodo prolongado. Además, debido a la finalidad de la medición de las estimaciones contables del valor razonable, la información posterior al cierre del periodo puede no reflejar los hechos o condiciones existentes a la fecha del balance de situación y, por lo tanto, puede no ser relevante para la medición de la estimación contable del valor razonable. En el apartado 13 se enumeran otras respuestas a los riesgos de incorrección material que puede desarrollar el auditor.

A65. En algunos casos, los hechos que contradicen la estimación contable pueden indicar que los procedimientos aplicados por la dirección para realizar estimaciones contables no son eficaces, o que existe sesgo de la dirección en la realización de las estimaciones contables.

A66. Aunque el auditor puede decidir no utilizar este enfoque en relación con estimaciones contables concretas, debe cumplir lo dispuesto en la NIA 560¹⁶. El auditor debe aplicar procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado¹⁷ todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieren un ajuste o su revelación en los estados financieros, y de que se han reflejado adecuadamente en los estados financieros¹⁸. Debido a que la medición de muchas estimaciones contables, distintas de las estimaciones contables del valor razonable, depende normalmente del desenlace de condiciones, transacciones o hechos futuros, es especialmente aplicable el trabajo a realizar por el auditor establecido en la NIA 560.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A67. Cuando el periodo comprendido entre la fecha del balance de situación y la fecha del informe de auditoría es amplio, la revisión a realizar por el auditor de los hechos ocurridos

¹⁶NIA 560, "Hechos posteriores al cierre".
¹⁷ NIA 560, apartado 6.
¹⁸ NIA 560, apartado 8.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

durante dicho periodo puede ser una respuesta eficaz para las estimaciones contables distintas de las estimaciones contables del valor razonable. Concretamente, éste puede ser el caso de algunas entidades de pequeña dimensión dirigidas por el propietario, especialmente cuando la dirección no cuenta con procedimientos formales de control de las estimaciones contables.

Realización de pruebas sobre el modo en que la dirección realizó la estimación contable (Ref: Apartado 13(b))

A68. La realización de pruebas sobre la manera en que la dirección realizó la estimación contable y los datos en los que ésta se basó puede ser una respuesta adecuada cuando se trata de una estimación contable del valor razonable desarrollada con un modelo que emplee datos observables y no observables. También puede ser una respuesta adecuada cuando, por ejemplo:

- la estimación contable se obtenga del procesamiento rutinario de datos por el sistema contable de la entidad;
- la revisión por parte del auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior indique que el procedimiento aplicado por la dirección en el periodo actual probablemente será eficaz;
- la estimación contable se base en una gran población de partidas de naturaleza similar que individualmente no sean significativas.

A69. La realización de pruebas sobre el modo en que la dirección realizó la estimación contable puede implicar, por ejemplo:

- La comprobación del grado en que los datos en los que se basa la estimación contable son exactos, completos y pertinentes, y de si la estimación contable ha sido correctamente obtenida utilizando dichos datos y las hipótesis de la dirección.
- La consideración de la fuente, la pertinencia y la fiabilidad de los datos o las informaciones externas, incluidos los recibidos de expertos externos contratados por la dirección para facilitar la realización de una estimación contable.
- El recálculo de la estimación contable y la revisión de la información sobre una estimación contable en busca de congruencia interna.
- La consideración de los procesos de revisión y aprobación de la dirección.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A70. En el caso de las entidades de pequeña dimensión, es probable que el proceso para la realización de las estimaciones contables esté menos estructurado que en las entidades de gran dimensión. Las entidades de pequeña dimensión que cuenten con una participación activa de la dirección pueden no tener descripciones detalladas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas. El hecho de que la entidad no haya establecido un proceso formal no significa que la dirección no pueda proporcionar una base sobre la que el auditor pueda probar la estimación contable.

Evaluación del método de medición (Ref: Apartado 13(b)(i))

A71. Cuando el marco de información financiera aplicable no define el método de medición a aplicar, la evaluación de si el método utilizado, incluido cualquier modelo aplicable, es adecuado dadas las circunstancias es una cuestión de juicio profesional.

A72. A estos efectos, los aspectos que el auditor puede tener en cuenta, incluyen, por ejemplo:

- Si el fundamento de la dirección para la selección del método es razonable.
- Si la dirección ha evaluado suficientemente y ha aplicado adecuadamente los criterios proporcionados, en su caso, por el marco de información financiera aplicable que sustentan el método seleccionado.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- Si el método es adecuado a las circunstancias, dada la naturaleza del activo o pasivo que está siendo estimado y los requerimientos del marco de información financiera aplicable a las estimaciones contables.
- Si el método es adecuado considerando el negocio, el sector y el entorno en que opera la entidad.

A73. En algunos casos, la dirección puede haber determinado que unos métodos diferentes producen un rango de estimaciones significativamente distintas. En estos casos, la obtención de conocimiento sobre el modo en que la entidad ha investigado las causas de estas diferencias puede facilitar al auditor la evaluación de la adecuación del método seleccionado.

Evaluación de la utilización de modelos

A74. En algunos casos, especialmente al realizar estimaciones contables del valor razonable, la dirección puede emplear un modelo. La adecuación del modelo utilizado, teniendo en cuenta las circunstancias, puede depender de factores tales como la naturaleza de la entidad y su entorno, incluido el sector en el que opera, y el activo o pasivo concreto que se esté midiendo.

A75. El grado en que las siguientes condiciones son relevantes depende de las circunstancias que concurren, en particular si el modelo se encuentra disponible en el mercado para su utilización en un sector o industria concretos, o si es un modelo propio. En algunos casos, una entidad puede utilizar el trabajo de un experto para desarrollar y probar un modelo.

A76. En función de las circunstancias concurrentes, el auditor también puede tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos para realizar pruebas sobre el modelo:

- Si el modelo ha sido validado antes de su utilización, mediante revisiones periódicas para asegurarse de que sigue siendo adecuado para su uso previsto. El proceso de validación de la entidad puede incluir la evaluación de:
 - la solidez teórica y la integridad matemática del modelo, incluida la adecuación de los parámetros del modelo;
 - la congruencia e integridad de los datos del modelo con las prácticas del mercado;
 - el resultado del modelo en comparación con las transacciones reales.
- Si existen políticas y procedimientos adecuados de control de cambios.
- Si la validez del modelo se calibra y prueba periódicamente, especialmente cuando los datos son subjetivos.
- Si se realizan ajustes al resultado del modelo, lo que incluye, en el caso de las estimaciones contables del valor razonable, si esos ajustes reflejan las hipótesis que emplearían los participantes en el mercado en circunstancias similares.
- Si el modelo está adecuadamente documentado, incluidas las aplicaciones previstas y las limitaciones del modelo y de sus parámetros clave, los datos necesarios y los resultados de cualquier análisis de validación realizado.

Hipótesis utilizadas por la dirección (Ref: Apartado 13(b)(ii))

A77. La evaluación por el auditor de las hipótesis utilizadas por la dirección se basa únicamente en la información disponible por el auditor en el momento de la realización de la auditoría. Los procedimientos de auditoría relativos a las hipótesis de la dirección se aplican en el contexto de la auditoría de los estados financieros de la entidad, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre las propias hipótesis.

A78. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para evaluar la razonabilidad de las hipótesis utilizadas por la dirección incluyen, por ejemplo:

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- Si las hipótesis individuales parecen razonables.
- Si las hipótesis son interdependientes y congruentes entre sí.
- Si las hipótesis parecen razonables cuando se consideran colectivamente o conjuntamente con otras hipótesis, bien para esa estimación contable o para otras estimaciones contables.
- En el caso de estimaciones contables del valor razonable, si las hipótesis reflejan adecuadamente las hipótesis observables del mercado.

A79. Las hipótesis en que se basan las estimaciones contables pueden reflejar las expectativas de la dirección sobre el desenlace de objetivos y estrategias concretos. En estos casos, el auditor puede aplicar procedimientos de auditoría para evaluar la razonabilidad de dichas hipótesis teniendo en cuenta, por ejemplo, si son congruentes con:

- el entorno económico general y las circunstancias económicas de la entidad;
- los planes de la entidad;
- las hipótesis formuladas en periodos anteriores, si son relevantes;
- la experiencia de la entidad, o las condiciones anteriores experimentadas por ella, en la medida en que esta información histórica pueda considerarse representativa de condiciones o hechos futuros;
- otras hipótesis utilizadas por la dirección en relación con los estados financieros.

A80. La razonabilidad de las hipótesis utilizadas puede depender de la intención y de la capacidad de la dirección para llevar a cabo determinadas actuaciones. La dirección con frecuencia documenta planes e intenciones en relación con activos o pasivos concretos y el marco de información financiera puede exigir que lo haga. Aunque la extensión de la evidencia de auditoría a obtener en relación con la intención y la capacidad de la dirección es una cuestión de juicio profesional, los procedimientos del auditor pueden incluir los siguientes:

- La revisión del historial de la dirección en la ejecución de sus intenciones declaradas.
- La revisión de planes escritos y otra documentación, incluidos, en su caso, presupuestos formalmente aprobados, autorizaciones o actas.
- La indagación ante la dirección sobre los motivos para llevar a cabo una actuación concreta.
- La revisión de los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y hasta la fecha del informe de auditoría.
- La evaluación de la capacidad de la entidad para llevar a cabo una actuación concreta dadas las circunstancias económicas de la entidad, incluidas las implicaciones de sus compromisos.

Sin embargo, algunos marcos de información financiera pueden no permitir que se tengan en cuenta las intenciones o planes de la dirección al realizar una estimación contable. Con frecuencia, este es el caso de las estimaciones contables del valor razonable, ya que la finalidad de su medición requiere que las hipótesis reflejen las utilizadas por los participantes en el mercado.

A81. Las cuestiones que el auditor puede tener en cuenta para evaluar la razonabilidad de las hipótesis utilizadas por la dirección como base para las estimaciones contables del valor razonable, además de las descritas anteriormente, en su caso, pueden incluir, por ejemplo:

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- Cuando sea pertinente, si la dirección ha incorporado datos específicos del mercado en la formulación de la hipótesis y, en ese caso, la manera en que lo ha hecho.
- Si las hipótesis son congruentes con condiciones del mercado observables y con las características del activo o pasivo cuyo valor razonable se está midiendo.
- Si las fuentes de las hipótesis de los participantes en el mercado son pertinentes y fiables, y el modo en que la dirección ha seleccionado las hipótesis a emplear cuando existen distintas hipótesis de los participantes en el mercado.
- Cuando resulte adecuado, si la dirección ha considerado las hipótesis utilizadas en transacciones, activos o pasivos comparables, o la información relativa a ellos, y, en este caso, la manera en que lo ha considerado.

A82. Además, las estimaciones contables del valor razonable pueden provenir de datos tanto observables como no observables. Cuando las estimaciones contables del valor razonable se basan en datos no observables, los aspectos que el auditor puede tener en cuenta son, por ejemplo, la justificación de la dirección de los siguientes extremos:

- La identificación de las características de los participantes en el mercado relevantes para la estimación contable.
- Las modificaciones que ha realizado en sus propias hipótesis para reflejar su criterio sobre las hipótesis que emplearían los participantes en el mercado.
- Si ha incorporado la mejor información disponible en dicha situación.
- En su caso, el modo en que sus hipótesis tienen en cuenta transacciones, activos o pasivos comparables.

Si existen datos no observables, es más probable que, para obtener una evidencia de auditoría suficiente y adecuada, la evaluación de las hipótesis a realizar por el auditor deba combinarse con otras respuestas a los riesgos valorados del apartado 13. En estos casos, puede ser necesario que el auditor aplique otros procedimientos de auditoría, por ejemplo el examen de la documentación en que se basa la revisión y la aprobación de la estimación contable por los niveles adecuados de la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad.

A83. Al evaluar la razonabilidad de las hipótesis en que se basa una estimación contable, el auditor puede identificar una o más hipótesis significativas. Esto puede indicar que la estimación contable tiene una elevada incertidumbre en la estimación y, por lo tanto, puede producir un riesgo significativo. En los apartados A102-A115 se describen respuestas adicionales para hacer frente a los riesgos significativos.

Realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles (Ref: Apartado 13(c))

A84. La realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles sobre la forma en que la dirección realiza la estimación contable puede ser una respuesta adecuada cuando el proceso de la dirección ha sido bien diseñado, implantado y mantenido, por ejemplo:

- Existen controles de la revisión y aprobación de las estimaciones contables por los niveles de dirección adecuados y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad.
- La estimación contable se obtiene del procesamiento rutinario de datos por el sistema contable de la entidad.

A85. La realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles es necesaria cuando:

- (a) la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones incorpora una previsión de que los controles sobre el proceso operan eficazmente; o

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

(b) los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones¹⁹.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A86. En las entidades de pequeña dimensión pueden existir controles más o menos formales sobre el proceso para la realización de una estimación contable. Asimismo, dichas entidades pueden determinar que ciertos tipos de controles no sean necesarios debido a la participación activa de la dirección en el proceso de información financiera. En el caso de entidades muy pequeñas, sin embargo, pueden no existir muchos controles que el auditor pueda identificar. Por este motivo, la respuesta del auditor a los riesgos valorados probablemente sea de naturaleza sustantiva, y el auditor aplicará una o más de las respuestas incluidas en el apartado 13.

Realización de una estimación puntual o fijación de un rango (Ref: Apartado 13(d))

A87. La realización de una estimación puntual o el establecimiento de un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección puede ser una respuesta adecuada cuando, por ejemplo:

- una estimación contable no se obtenga del procesamiento rutinario de datos por el sistema contable;
- la revisión realizada por el auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior indique que es poco probable que el proceso de la dirección en el periodo actual sea eficaz;
- los controles de la entidad, tanto los incluidos en los procedimientos aplicados por la dirección para la determinación de las estimaciones contables como los que se aplican sobre estos procedimientos, no estén bien diseñados o correctamente implantados;
- los hechos o transacciones ocurridos entre el cierre del periodo y la fecha del informe de auditoría contradigan la estimación puntual de la dirección;
- existan fuentes alternativas de datos relevantes a disposición del auditor que puedan ser utilizados para realizar una estimación puntual o establecer un rango.

A88. Incluso cuando los controles de la entidad están bien diseñados y correctamente implantados, la realización de una estimación puntual o el establecimiento de un rango puede ser una respuesta eficaz o eficiente a los riesgos valorados. En otras situaciones, el auditor puede considerar este enfoque para determinar si son necesarios procedimientos posteriores y, en su caso, su naturaleza y extensión.

A89. El enfoque adoptado por el auditor para la realización de una estimación puntual o para el establecimiento de un rango puede variar en función de lo que se considere más eficaz en una situación concreta. Por ejemplo, el auditor puede inicialmente realizar una estimación puntual preliminar y, posteriormente, valorar su sensibilidad a los cambios en las hipótesis para establecer un rango con el que evaluar la estimación puntual de la dirección, o bien el auditor puede comenzar por establecer un rango para realizar, si es posible, una estimación puntual.

A90. La capacidad del auditor para realizar una estimación puntual, en vez de establecer un rango, depende de varios factores, incluidos el modelo utilizado, la naturaleza y la extensión de los datos disponibles y la incertidumbre en la estimación asociada a la estimación contable. Además, la decisión de realizar una estimación puntual o de establecer un rango puede verse influida por el marco de información financiera aplicable, que puede establecer que la estimación puntual se realice una vez analizados los

¹⁹ NIA 330, apartado 8.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

desenlaces e hipótesis alternativos, o imponer un método de medición concreto (por ejemplo, el uso de un valor esperado descontado, ponderado por la probabilidad).

A91. El auditor puede realizar una estimación puntual o establecer un rango, de diversas formas. Por ejemplo:

- Empleando un modelo, por ejemplo uno que esté disponible en el mercado para su utilización en un sector o industria concreto, o un modelo propio o desarrollado por el auditor.
- Profundizando en el análisis efectuado por la dirección de hipótesis o desenlaces alternativos; por ejemplo introduciendo un conjunto de hipótesis diferente.
- Empleando o contratando a una persona especializada para desarrollar o ejecutar el modelo, o para proporcionar hipótesis relevantes.
- Haciendo referencia a otras condiciones, transacciones o hechos comparables, o, cuando sea relevante, a mercados de activos o pasivos comparables.

Conocimiento de las hipótesis o del método de la dirección (Ref: Apartado 13(d)(i))

A92. Cuando el auditor realiza una estimación puntual o establece un rango y utiliza hipótesis o un método distintos de los empleados por la dirección, el apartado 13(d)(i) requiere que el auditor obtenga conocimiento suficiente de las hipótesis o del método utilizados por la dirección en la realización de la estimación contable. Este conocimiento proporciona al auditor información que puede ser relevante para la realización por el auditor de una estimación puntual adecuada o para el establecimiento de un rango adecuado. Además, le facilita la comprensión y evaluación de cualquier diferencia significativa con respecto a la estimación puntual de la dirección. Por ejemplo, puede surgir una diferencia porque el auditor haya utilizado hipótesis distintas, aunque igualmente válidas, de las utilizadas por la dirección. Esto puede poner de manifiesto que la estimación contable es muy sensible a ciertas hipótesis y que, por lo tanto, está sujeta a una elevada incertidumbre en la estimación, lo que indica que la estimación contable puede constituir un riesgo significativo. En otro caso, puede surgir una diferencia como resultado de un error de hecho cometido por la dirección. Dependiendo de las circunstancias, con la finalidad de alcanzar conclusiones al auditor le puede ser de utilidad discutir con la dirección la base de las hipótesis utilizadas y su validez, así como la diferencia, en su caso, en el enfoque adoptado para realizar la estimación contable.

Reducción de un rango (Ref: Apartado 13(d)(ii))

A93. Cuando el auditor llega a la conclusión de que es adecuado utilizar un rango para evaluar la razonabilidad de la estimación puntual de la dirección (el rango del auditor), el apartado 13(d)(ii) requiere que el rango abarque todos los "desenlaces razonables" en lugar de todos los desenlaces posibles. Para que sea útil, el rango no puede incluir todos los desenlaces posibles, ya que sería demasiado amplio para ser eficaz para la auditoría. El rango fijado por el auditor es útil y eficaz cuando es lo suficientemente pequeño como para permitir al auditor concluir si la estimación contable es incorrecta.

A94. Normalmente, un rango que ha sido reducido hasta ser igual o inferior a la importancia relativa para la ejecución del trabajo es adecuado para la evaluación de la razonabilidad de la estimación puntual de la dirección. Sin embargo, especialmente en algunos sectores, puede ser imposible reducir el rango por debajo de ese nivel. Esto no impide necesariamente que la estimación contable sea reconocida. Sin embargo, puede indicar que la incertidumbre en la estimación asociada a la estimación contable es tal que da lugar a un riesgo significativo. En los apartados A102-A115 se describen otras formas adicionales de hacer frente a riesgos significativos.

A95. La reducción del rango hasta que todos los desenlaces incluidos en él se consideren razonables puede lograrse de las siguientes formas:

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (a) eliminando del rango aquellos desenlaces situados en sus extremos cuya ocurrencia el auditor juzgue poco probable; y
- (b) reduciendo el rango, basándose en la evidencia de auditoría disponible, hasta que el auditor concluya que todos los desenlaces incluidos en el rango se consideran razonables. En casos excepcionales, el auditor puede ser capaz de reducir el rango hasta el punto en que la evidencia de auditoría indique una estimación puntual.

Consideración de la necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados (Ref: Apartado 14)

A96. Al planificar la auditoría, el auditor debe establecer la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los recursos necesarios para la realización del encargo de auditoría²⁰. Esto puede incluir, cuando sea necesario, la participación de personas con cualificaciones o conocimientos especializados. Asimismo, la NIA 220 requiere que el socio del encargo se satisfaga de que el equipo del encargo, así como cualesquiera expertos externos del auditor que no formen parte del equipo del encargo, tengan, en conjunto, la competencia y la capacidad para realizar la auditoría²¹. En el transcurso de la auditoría de estimaciones contables, el auditor puede identificar, teniendo en cuenta su experiencia y las circunstancias del encargo, la necesidad de recurrir a cualificaciones o conocimientos especializados en relación con uno o más aspectos de las estimaciones contables.

A97. Los aspectos que pueden afectar a la consideración por el auditor de si son necesarias cualificaciones o conocimientos especializados incluyen por ejemplo:

- La naturaleza del activo, pasivo o componente del patrimonio neto en un negocio o sector concreto (por ejemplo, yacimientos minerales, activos agrícolas, instrumentos financieros complejos).
- Un alto grado de incertidumbre en la estimación.
- La necesidad de cálculos complejos o modelos especializados, por ejemplo, al estimar valores razonables cuando no existe un mercado observable.
- La complejidad de los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a las estimaciones contables, incluida la existencia de áreas sujetas a distintas interpretaciones o a prácticas incongruentes o en proceso de desarrollo.
- Los procedimientos que el auditor tiene la intención de desarrollar para responder a los riesgos valorados.

A98. Para la mayoría de las estimaciones contables, incluso cuando existe incertidumbre en la estimación, es poco probable que sea necesario contar con cualificaciones o conocimientos especializados. Por ejemplo, es poco probable que sean necesarios cualificaciones o conocimientos especializados para que un auditor evalúe una corrección valorativa correspondiente a cuentas de dudoso cobro.

A99. Sin embargo, el auditor puede no poseer las cualificaciones o conocimientos especializados necesarios cuando la materia en cuestión pertenece a un campo distinto al de la contabilidad o al de la auditoría, y puede necesitar obtenerlos de un experto del auditor. La NIA 620²² establece requerimientos y proporciona orientaciones para la determinación de la necesidad de emplear o contratar a un experto del auditor y las responsabilidades del auditor cuando utiliza el trabajo de dicho experto.

A100. Además, en algunos casos, el auditor puede llegar a la conclusión de que es necesario obtener cualificaciones o conocimientos especializados relacionados con áreas específicas de la contabilidad o de la auditoría. Las personas que poseen estas cualificaciones o conocimientos especializados pueden ser empleados de la firma de

²⁰ NIA 300, "Planificación de la auditoría de estados financieros", apartado 8(e).

²¹ NIA 220, "Control de calidad de la auditoría de estados financieros", apartado 14.

²² NIA 620, "Utilización del trabajo de un experto del auditor".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

auditoría o contratadas a una organización externa a la firma de auditoría. Cuando estas personas aplican procedimientos de auditoría para el encargo, forman parte del equipo del encargo y, por consiguiente, están sujetas a los requerimientos de la NIA 220.

A101. Según los conocimientos y la experiencia que tenga el auditor en el trabajo con su experto u otras personas con cualificaciones o conocimientos especializados, el auditor puede considerar adecuado comentar con estas personas asuntos tales como los requerimientos del marco de información financiera aplicable con el fin de dejar claro que su trabajo es pertinente para la auditoría.

Procedimientos posteriores sustantivos para responder a los riesgos significativos
(Ref: Apartado 15)

A102. En la auditoría de las estimaciones contables que dan lugar a riesgos significativos, los procedimientos posteriores sustantivos del auditor se centran en la evaluación de:

- (a) la manera en que la dirección ha valorado el efecto de la incertidumbre en la estimación sobre la estimación contable, y el efecto que puede tener esa incertidumbre sobre la consideración de si es adecuado reconocer la estimación contable en los estados financieros; y
- (b) la adecuación de la información revelada relacionada.

Incertidumbre en la estimación

Consideración por la dirección de la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 15(a))

A103. La dirección puede evaluar hipótesis o desenlaces alternativos de las estimaciones contables a través de distintos métodos, dependiendo de las circunstancias. Un método que puede utilizar la dirección es llevar a cabo un análisis de sensibilidad. Esto podría conllevar la determinación del modo en que el importe de una estimación contable varía en función de distintas hipótesis. Incluso cuando se trata de estimaciones contables medidas a valor razonable, el uso de diferentes hipótesis por los distintos participantes en el mercado puede dar lugar a diferencias. El análisis de sensibilidad puede llevar al establecimiento de varios escenarios de desenlace, en ocasiones caracterizados por la dirección como un rango de desenlaces, tales como escenarios "pesimista" y "optimista".

A104. Un análisis de sensibilidad puede demostrar que una estimación contable no es sensible a los cambios en hipótesis concretas. O bien puede demostrar que la estimación contable es sensible a una o más hipótesis, que se convierten entonces en el objeto de atención del auditor.

A105. Esto no quiere decir que un método concreto de tratar la incertidumbre en la estimación (como un análisis de sensibilidad) sea más adecuado que otro, o que el hecho de que la dirección considere hipótesis o desenlaces alternativos deba realizarse mediante un proceso detallado basado en una documentación amplia. Lo importante es si la dirección ha valorado la forma en que la incertidumbre en la estimación puede afectar a la estimación contable, y no el método concreto utilizado. Por consiguiente, cuando la dirección no ha tenido en cuenta hipótesis o desenlaces alternativos, puede ser necesario que el auditor discuta con la dirección, y solicite justificación, sobre la manera en la que ha tratado los efectos de la incertidumbre en la estimación sobre la estimación contable.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A106. Las entidades de pequeña dimensión pueden emplear medios sencillos para valorar la incertidumbre en la estimación. Además de revisar la documentación disponible, el auditor puede obtener otra evidencia de auditoría, a través de la indagación ante la dirección, del análisis efectuado por la dirección de hipótesis o desenlaces alternativos. Por otro lado, la dirección puede no tener la especialización necesaria para tener en cuenta desenlaces alternativos o para tratar, de otra manera, la incertidumbre en la estimación asociada a la estimación contable. En estos casos, el auditor puede explicar a la dirección el proceso o los distintos métodos disponibles para hacerlo, y la forma de

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

documentarlos. Esto no modifica, sin embargo, las responsabilidades de la dirección relativas a la preparación de los estados financieros.

Hipótesis significativas (Ref: Apartado 15(b))

A107. Una hipótesis utilizada en la realización de una estimación contable puede considerarse significativa si una variación razonable en la hipótesis afecta de forma material a la medición de la estimación contable.

A108. Para fundamentar hipótesis significativas basadas en los conocimientos de la dirección se puede acudir a los procesos continuos de análisis estratégico y de gestión del riesgo llevados a cabo por la dirección. Incluso cuando no se hayan establecido procesos formales, como puede ocurrir en el caso de las entidades de pequeña dimensión, el auditor puede evaluar las hipótesis a través de indagaciones ante la dirección y de discusiones con esta, además de aplicar otros procedimientos de auditoría, para obtener una evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A109. Los aspectos a tener en cuenta por el auditor para la evaluación de las hipótesis realizadas por la dirección se describen en los apartados A77-A83.

Intención y capacidad de la dirección (Ref: Apartado 15(c))

A110. Los aspectos a tener en cuenta por el auditor en relación con las hipótesis adoptadas por la dirección y la intención y capacidad de la dirección se describen en los apartados A13 y A80.

Establecimiento de un rango (Ref: Apartado 16)

A111. Al preparar los estados financieros, la dirección puede estar convencida de haber tratado adecuadamente los efectos de la incertidumbre en la estimación sobre las estimaciones contables que dan lugar a riesgos significativos. En algunos casos, sin embargo, el auditor puede considerar que los esfuerzos de la dirección son inadecuados. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando, a juicio del auditor:

- de la evaluación realizada por él sobre la manera en que la dirección ha tratado los efectos de la incertidumbre en la estimación, no ha podido obtenerse evidencia de auditoría suficiente y adecuada;
- es necesario analizar más detalladamente el grado de incertidumbre en la estimación asociado a una estimación contable; por ejemplo, cuando el auditor es consciente de la existencia de una amplia variación en los desenlaces para estimaciones contables similares en circunstancias similares.
- es poco probable que pueda obtenerse otra evidencia de auditoría; por ejemplo, mediante la revisión de hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría.
- pueden existir indicadores de sesgo de la dirección en la realización de estimaciones contables.

A112. Los aspectos a tener en cuenta por el auditor para determinar un rango a estos efectos se describen en los apartados A87-A95.

Criterios de reconocimiento y medición

Reconocimiento de las estimaciones contables en los estados financieros (Ref: Apartado 17(a))

A113. Cuando la dirección ha reconocido una estimación contable en los estados financieros, en su evaluación el auditor se centra en determinar si la medición de la estimación contable es lo suficientemente fiable como para cumplir los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

A114. Con respecto a las estimaciones contables que no han sido reconocidas, en su evaluación el auditor se centra en determinar si se han cumplido los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable. Incluso en el caso de que una estimación contable no hubiera sido reconocida, y el auditor concluyera que este tratamiento es adecuado, puede ser necesario revelar información en las notas explicativas de los estados financieros sobre las circunstancias que concurren. El auditor también puede determinar que existe la necesidad de llamar la atención del lector sobre la existencia de una incertidumbre significativa añadiendo un párrafo de énfasis en el informe de auditoría. La NIA 706²³ establece los requerimientos y proporciona orientaciones en relación con dichos párrafos.

Base de medición de las estimaciones contables (Ref: Apartado 17(b))

A115. Con respecto a las estimaciones contables del valor razonable, en algunos marcos de información financiera se asume, como requisito previo para exigir o permitir mediciones del valor razonable y revelación de información al respecto, que el valor razonable puede medirse de manera fiable. En algunos casos, esta presunción puede obviarse cuando, por ejemplo, no existe un método o base adecuado para la medición. En estos casos, en su evaluación el auditor se centra en determinar si son adecuados los fundamentos en los que se ha basado la dirección para obviar la presunción relativa al uso del valor razonable establecida en el marco de información financiera aplicable.

Evaluación de la razonabilidad de las estimaciones contables y determinación de incorrecciones (Ref: Apartado 18)

A116. Sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor puede concluir que la evidencia pone de manifiesto la existencia de una estimación contable que difiere de la estimación puntual de la dirección. Cuando la evidencia de auditoría avala una estimación puntual, la diferencia entre la estimación puntual del auditor y la estimación puntual de la dirección constituye una incorrección. Cuando el auditor ha llegado a la conclusión de que utilizar el rango establecido por el auditor proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada, una estimación puntual de la dirección que se encuentre fuera del rango del auditor no estaría avalada por evidencia de auditoría. En estos casos, la incorrección no será inferior a la diferencia entre la estimación puntual de la dirección y el punto más cercano dentro del rango determinado por el auditor.

A117. Cuando la dirección ha modificado una estimación contable, o el método para realizarla, con respecto al periodo anterior, basándose en una valoración subjetiva por la que se considera que se ha producido un cambio en las circunstancias, el auditor puede concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, que la estimación contable es incorrecta como consecuencia de un cambio arbitrario de la dirección, o puede considerarlo un indicador de posible sesgo de la dirección (véanse los apartados A124-A125).

A118. La NIA 450²⁴ proporciona orientaciones para distinguir las incorrecciones a efectos de la evaluación a realizar por el auditor del efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. En relación con las estimaciones contables, una incorrección, ya sea como consecuencia de fraude o error, puede surgir debido a:

- incorrecciones sobre las que no existe duda alguna (incorrecciones de hecho);
- diferencias derivadas de juicios de la dirección en relación con las estimaciones contables que el auditor no considera razonables, o de la elección o aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas (incorrecciones de juicio);

²³ NIA 706, "Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente".

²⁴ NIA 450, "Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- la mejor estimación del auditor de las incorrecciones en poblaciones, lo cual implica la proyección de incorrecciones identificadas en muestras de auditoría al total de las poblaciones de las que se extrajeron las muestras (incorrecciones proyectadas)

En algunos casos en los que se realizan estimaciones contables, una incorrección puede surgir como resultado de una combinación de estas circunstancias, resultando difícil o imposible la identificación por separado de cada una de ellas.

A119. La evaluación de la razonabilidad de las estimaciones contables y de la información sobre estas revelada en las notas explicativas de los estados financieros, voluntariamente o por exigencia del marco de información financiera aplicable, implica esencialmente los mismos tipos de consideraciones aplicados a la auditoría de una estimación contable reconocida en los estados financieros.

Revelación de información relacionada con las estimaciones contables

Información a revelar de conformidad con el marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 19)

A120. La presentación de estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable incluye una adecuada revelación de información sobre cuestiones materiales. El marco de información financiera aplicable puede permitir, o exigir, que se revele información en relación con las estimaciones contables, y algunas entidades pueden revelar voluntariamente información adicional en las notas explicativas de los estados financieros. Esta información puede incluir, por ejemplo:

- Las hipótesis utilizadas.
- El método de estimación empleado, incluido cualquier modelo aplicable.
- La base para la selección del método de estimación.
- El efecto de cualquier cambio en el método de estimación con respecto al periodo anterior.
- Las fuentes y las consecuencias de la incertidumbre en la estimación.

Esta información es relevante para la comprensión de las estimaciones contables reconocidas o reveladas en los estados financieros por parte de los usuarios, y es necesario obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información revelada se adecúa a los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A121. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele información específica en relación con las incertidumbres. Por ejemplo, algunos marcos de información financiera prescriben:

- La revelación de información sobre hipótesis clave y otras fuentes de incertidumbre en la estimación que supongan un riesgo significativo de dar lugar a un ajuste material de los valores contables de activos y pasivos. Estos requerimientos pueden describirse empleando términos tales como "Principales fuentes de incertidumbre en la estimación" o "Estimaciones contables críticas".
- La revelación de información sobre el rango de los desenlaces posibles y las hipótesis empleadas en la determinación del rango.
- La revelación de información sobre la significatividad de las estimaciones contables del valor razonable respecto de la situación financiera y los resultados de la entidad.
- Información a revelar cualitativa, como la exposición al riesgo y el modo en que éste surge, los objetivos, políticas y procedimientos de la entidad para gestionar el riesgo y los métodos empleados para medir el riesgo, así como cualquier cambio de estos aspectos cualitativos con respecto al periodo precedente.
- Información a revelar cuantitativa, como el grado en que la entidad se encuentra expuesta al riesgo, sobre la base de la información proporcionada internamente al

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

personal directivo clave de la entidad, incluido el riesgo crediticio, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado.

Información revelada sobre la existencia de incertidumbre en el proceso de estimación de estimaciones contables que dan lugar a riesgos significativos (Ref: Apartado 20)

A122. En relación con las estimaciones contables que constituyen un riesgo significativo, el auditor puede llegar a la conclusión de que la revelación de información sobre la incertidumbre en la estimación es insuficiente teniendo en cuenta las circunstancias y los hechos que concurren, incluso cuando la información revelada se adecúe a lo dispuesto en el marco de información financiera aplicable. La importancia de la evaluación por el auditor de la adecuación de la información proporcionada sobre la incertidumbre en la estimación aumenta cuanto mayor sea el rango de desenlaces posibles de la estimación contable en relación con la importancia relativa (véase el comentario relacionado del apartado A94).

A123. En algunos casos, el auditor puede considerar adecuado proponer a la dirección la descripción, en las notas explicativas de los estados financieros, de las circunstancias relacionadas con la incertidumbre en la estimación. La NIA 705²⁵ proporciona orientaciones sobre las implicaciones en el informe de auditoría del hecho de que el auditor considere que la información revelada por la dirección en los estados financieros sobre la incertidumbre en la estimación es inadecuada o induce a error.

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección (Ref: Apartado 21)

A124. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede tener conocimiento de juicios y decisiones de la dirección que den lugar a indicadores de posible sesgo de ésta. Estos indicadores pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si la valoración del riesgo realizada por aquél y las correspondientes respuestas siguen siendo adecuadas, pudiendo éste tener que considerar las implicaciones que la existencia de dichos indicadores tendría para el resto del trabajo de auditoría. Además, pueden afectar a la evaluación a realizar por el auditor sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, como describe la NIA 700²⁶

A125. Como ejemplos de indicadores de la posible existencia de sesgo de la dirección con respecto a las estimaciones contables cabe citar:

- Los cambios en una estimación contable, o en el método para realizarla, cuando la dirección haya realizado una evaluación subjetiva por la que concluye que se ha producido un cambio de circunstancias.
- La utilización de hipótesis propias de la entidad para la realización de las estimaciones contables del valor razonable cuando sean incongruentes con las hipótesis observables en el mercado.
- La selección o construcción de hipótesis significativas que den como resultado una estimación puntual favorable a los objetivos de la dirección.
- La selección de una estimación puntual que pueda indicar la existencia de un modelo optimista o pesimista.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 22)

A126. La NIA 580²⁷ describe el uso de las manifestaciones escritas. Dependiendo de la naturaleza, la importancia relativa y el grado de incertidumbre en la estimación, las

²⁵NIA 705, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente".

²⁶ NIA 700, "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros".

²⁷ NIA 580, "Manifestaciones escritas".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

manifestaciones escritas sobre las estimaciones contables reconocidas o reveladas en los estados financieros pueden incluir manifestaciones sobre las siguientes cuestiones:

- La adecuación de los procesos de medición, incluidas las hipótesis y modelos relacionados, utilizados por la dirección para realizar las estimaciones contables en el contexto del marco de información financiera aplicable, y la congruencia en la aplicación de dichos procesos.
- El hecho de que las hipótesis reflejan adecuadamente la intención y la capacidad de la dirección de llevar a cabo actuaciones concretas en nombre de la entidad, cuando sean relevantes para las estimaciones contables y la información revelada.
- La integridad y adecuación de la información revelada relacionada con estimaciones contables según el marco de información financiera aplicable.
- El que ningún hecho posterior hace necesario un ajuste de las estimaciones contables ni de la información revelada incluidas en los estados financieros.

A127. En el caso de las estimaciones contables no reconocidas ni reveladas en los estados financieros, las manifestaciones escritas también pueden incluir manifestaciones sobre:

- la adecuación de las bases tenidas en cuenta por la dirección para concluir que no se cumplen los criterios de reconocimiento o revelación de información del marco de información financiera aplicable (véase el apartado A114);
- la adecuación de las bases tenidas en cuenta por la dirección para no considerar procedente la presunción establecida en el marco de información financiera aplicable a la entidad relativa a la utilización del valor razonable, respecto de aquellas estimaciones contables no medidas o reveladas a valor razonable. (véase el apartado A115).

Documentación (Ref: Apartado 23)

A128. La documentación de los indicadores de posible sesgo en la dirección identificados durante la realización de la auditoría facilita al auditor la conclusión sobre si la valoración del riesgo realizada por el auditor y las correspondientes respuestas continúan siendo adecuadas, y la evaluación de si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. Véanse ejemplos de la existencia de posible sesgo de la dirección en el apartado A125.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Anexo

(Ref: Apartado A1)

Mediciones del valor razonable e información a revelar según los distintos marcos de información financiera

La finalidad de este anexo es únicamente proporcionar una descripción general de las mediciones del valor razonable y de la información a revelar según los distintos marcos de información financiera, para conocer su entorno y contexto.

1. Los diferentes marcos de información financiera requieren o permiten diversas formas de medir el valor razonable y de revelar información al respecto en los estados financieros. También varía el grado de guía que proporcionan sobre la base de medición de los activos y pasivos o sobre la correspondiente información a revelar. Algunos marcos de información financiera ofrecen orientaciones preceptivas, otros ofrecen orientaciones generales y otros no ofrecen orientaciones de ningún tipo. Además, existen algunas prácticas en relación con la medición del valor razonable y la información a revelar específicas de determinados sectores.
2. Las definiciones de valor razonable pueden diferir según los distintos marcos de información financiera, o dentro de un mismo marco, según los diferentes activos, pasivos o la información a revelar. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 39²⁸ (International Accounting Standard (IAS) 39) define el valor razonable como "la cantidad por la que podría intercambiarse un activo, o liquidarse un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua". El concepto de valor razonable normalmente se basa en una transacción actual, y no en una transacción en alguna fecha pasada o futura. Por consiguiente, el proceso de medición del valor razonable sería una búsqueda del precio estimado al que tendría lugar esa transacción. Por otro lado, los distintos marcos de información financiera pueden emplear términos como "valor específico de la entidad", "valor en uso" u otros similares, que también entrarían dentro del concepto de valor razonable de esta NIA.
3. Los marcos de información financiera pueden tratar de distinta forma los cambios en las mediciones del valor razonable que tienen lugar a lo largo del tiempo. Por ejemplo, un determinado marco de información financiera puede exigir que los cambios en el valor razonable de determinados activos o pasivos se recojan directamente en el patrimonio neto, mientras que, conforme a otro marco, esos cambios pueden recogerse en los resultados. En algunos marcos, la intención de la dirección de llevar a cabo determinadas actuaciones con respecto a un activo o pasivo concreto influye en la procedencia de la utilización del valor razonable en su contabilización y en el modo en que se ha de aplicar.
4. Diferentes marcos de información financiera pueden requerir determinadas mediciones específicas del valor razonable e información a revelar en los estados financieros y exigirlos o permitirlos en grados diversos. Los marcos de información financiera pueden:
 - definir requerimientos de medición, presentación y revelación de información para determinada información incluida en los estados financieros, o para la información revelada en las notas explicativas de los estados financieros o presentada como información adicional;
 - dar la opción a la entidad de efectuar determinadas mediciones a valor razonable o permitirlo sólo cuando se cumplen determinadas condiciones;
 - prescribir un método específico para determinar el valor razonable; por ejemplo mediante la utilización de una tasación independiente o métodos específicos utilizando los flujos de efectivo descontados;

²⁸ NIC 39, "Instrumentos financieros: reconocimiento y medida

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- permitir la elección de un método para la determinación del valor razonable de entre varios métodos alternativos (el marco de información financiera puede o no proporcionar los criterios de selección); o
 - no proporcionar ninguna orientación sobre las mediciones del valor razonable y la información a revelar distinta a la de la evidencia de su uso por costumbre o práctica; por ejemplo, como práctica sectorial.
5. En algunos marcos de información financiera se presume que el valor razonable de los activos y pasivos puede ser medido de manera fiable, como requisito previo para exigir o permitir las mediciones del valor razonable o la revelación de información sobre este último. En algunos casos, esta presunción no es aplicable, por ejemplo cuando un activo o pasivo no tiene un precio de mercado cotizado en un mercado activo y los demás métodos para llegar a una estimación factible del valor razonable son inadecuados o impracticables. Algunos marcos de información financiera pueden establecer una jerarquía para el valor razonable basada en los datos que deben utilizarse para obtener el valor razonable, que van desde aquellos que sean claramente "datos observables", basados en precios cotizados y en mercados activos, hasta los "datos no observables" que implican juicios de la propia entidad sobre las hipótesis que utilizarían los participantes en el mercado.
6. Algunos marcos de información financiera requieren determinados ajustes o modificaciones especificados en la información utilizada en la valoración, o contienen otras consideraciones exclusivas para un activo o pasivo concreto. Por ejemplo, al registrar las inversiones inmobiliarias se puede exigir la realización de ajustes de las tasaciones del valor de mercado, como, por ejemplo, ajustes por costes asociados a la transacción en los que la entidad pueda incurrir a causa de la venta, ajustes relacionados con el estado y ubicación del inmueble, así como otras circunstancias. De forma similar, si el mercado de un determinado activo no es un mercado activo, puede ser necesario ajustar o modificar las cotizaciones publicadas para obtener una medida del valor razonable más adecuada. Por ejemplo, los precios de cotización pueden no ser indicativos del valor razonable si el mercado es poco activo, el mercado no está bien implantado, o si se negocian volúmenes pequeños de unidades en comparación con el número agregado de unidades que existen para la negociación. Por consiguiente, dichos precios de mercado pueden tener que ajustarse o modificarse. Para realizar dichos ajustes o modificaciones pueden ser necesarias fuentes alternativas de información de mercado. Además, en algunos casos, puede ser necesario tener en cuenta la garantía asignada (por ejemplo, cuando se asigna una garantía a determinados tipos de inversión en deuda) para determinar el valor razonable o el posible deterioro de un activo o pasivo.
7. En la mayoría de los marcos de información financiera, bajo el concepto de mediciones a valor razonable está la presunción de que la entidad actúa como empresa en funcionamiento sin ninguna intención o necesidad de liquidar, reducir de forma material la escala de sus operaciones o realizar una transacción en condiciones adversas. Por lo tanto, en este caso, el valor razonable no sería la cantidad que una entidad recibiría o pagaría en una transacción forzosa, una liquidación involuntaria, o una venta apremiante. Por otra parte, la situación económica general o las condiciones económicas específicas de determinados sectores pueden producir iliquidez en el mercado y obligar a basar los valores razonables en precios reducidos, potencialmente en precios significativamente reducidos. Sin embargo, una entidad puede tener que tomar en consideración su situación económica u operativa actual para la determinación de los valores razonables de sus activos y pasivos si así lo prescribe o permite su marco de información financiera, y dicho marco puede o no especificar la manera de hacerlo. Por ejemplo, el plan de la dirección de enajenar un activo de forma inmediata para satisfacer objetivos empresariales concretos puede ser pertinente para determinar el valor razonable de ese activo.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Prevalencia de las mediciones a valor razonable

8. En los marcos de información financiera cada vez es mayor la prevalencia de las mediciones y revelaciones de información basadas en el valor razonable. Los valores razonables pueden aparecer e influir en los estados financieros de varias maneras, incluida la medición a valor razonable de:
- activos o pasivos específicos, tales como valores negociables o compromisos de hacer frente a una obligación de pago mediante un instrumento financiero, valorados a precio de mercado de manera rutinaria o periódica;
 - componentes específicos del patrimonio neto, por ejemplo al contabilizar el reconocimiento, medición y presentación de determinados instrumentos financieros con características del patrimonio neto, tales como obligaciones convertibles por el tenedor en acciones ordinarias del emisor;
 - determinados activos o pasivos adquiridos en una combinación de negocios: por ejemplo, la determinación inicial del fondo de comercio originado por la adquisición de una entidad en una combinación de negocios se basa normalmente en la medición a valor razonable de los activos y pasivos adquiridos identificables y el valor razonable de la contrapartida;
 - determinados activos o pasivos ajustados a valor razonable en una ocasión específica; algunos marcos de información financiera pueden requerir la utilización de una medición a valor razonable para cuantificar un ajuste de un activo o de un grupo de activos como parte de la determinación del deterioro de activos, por ejemplo, la realización de pruebas sobre el deterioro de un fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios basado en el valor razonable de una determinada entidad operativa o unidad de información, cuyo valor es distribuido entre los activos y pasivos de la entidad o de la unidad con el fin de determinar el fondo de comercio implícito para su comparación con el fondo de comercio registrado;
 - agregaciones de activos y pasivos: en algunas circunstancias, la medición de una categoría o grupo de activos o pasivos requiere la agregación de los valores razonables de algunos de los activos o pasivos individuales de dicha categoría o grupo; por ejemplo, de acuerdo con un marco de información financiera aplicable de una entidad, la medición de una cartera de préstamos diversificada podría determinarse sobre la base del valor razonable de algunas categorías de préstamos que formen la cartera;
 - información revelada en las notas a los estados financieros o presentada como información adicional, pero no reconocida en los estados financieros.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 550

PARTES VINCULADAS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas	2
Responsabilidades del auditor	3-7
Fecha de entrada en vigor	8
Objetivos	9
Definiciones	10
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	11-17
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas	18-19
Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas	20-24
Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas	25
Manifestaciones escritas	26
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	27
Documentación	28
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Responsabilidades del auditor	A1-A3
Definición de parte vinculada	A4-A7
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A8-A28
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas	A29-A30
Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas	A31-A45
Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas	A46-A47
Manifestaciones escritas	A48-A49
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A50

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 550, "Partes vinculadas", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de 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 concreto, desarrolla la aplicación de la NIA 315¹, la NIA 330² y la NIA 240³ en relación con los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.

Naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas

2. Muchas de las transacciones con partes vinculadas se producen en el curso normal de los negocios. En tales circunstancias, puede que no impliquen un mayor riesgo de incorrección material en los estados financieros que transacciones similares con partes no vinculadas. Sin embargo, la naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas puede, en algunas circunstancias, dar lugar a mayores riesgos de incorrección material en los estados financieros que las transacciones con partes no vinculadas. Por ejemplo:
 - Las partes vinculadas puede que operen a través de un extenso y complejo entramado de relaciones y estructuras, con el consiguiente aumento de la complejidad de las transacciones realizadas con ellas.
 - Los sistemas de información pueden resultar ineficaces para identificar o resumir las transacciones y saldos pendientes existentes entre una entidad y las partes vinculadas a ella.
 - Las transacciones con partes vinculadas puede que no se realicen en condiciones normales de mercado; por ejemplo, es posible que algunas transacciones con partes vinculadas se efectúen sin contraprestación.

Responsabilidades del auditor

3. Dado que las partes vinculadas no son independientes entre sí, muchos marcos de información financiera establecen requerimientos específicos relativos a la contabilización y a la información a revelar en el caso de relaciones, transacciones y saldos con partes vinculadas, que permitan a los usuarios de los estados financieros comprender su naturaleza y sus efectos, reales o posibles, en los estados financieros. En el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca dichos requerimientos, el auditor tiene la responsabilidad de aplicar procedimientos de auditoría para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material debidos a una contabilización o revelación inadecuadas por parte de la entidad, de conformidad con los requerimientos del marco, de las relaciones, transacciones o saldos con las partes vinculadas.
4. Aun en el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos mínimos, o no establezca ningún requerimiento, con respecto a las partes vinculadas, el auditor necesita obtener conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas para poder concluir si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones: (Ref: Apartado A1)
 - (a) logran la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o (Ref: Apartado A2)
 - (b) no inducen a error (en el caso de marcos de cumplimiento). (Ref: Apartado A3)
5. Asimismo, el conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas es relevante para la evaluación por el auditor de la posible existencia de uno

¹ NIA 315, "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno".

² NIA 330, "Respuestas del auditor a los riesgos valorados".

³ NIA 240, "Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

o más factores de riesgo de fraude en aplicación de la NIA 240⁴, porque el fraude puede cometerse más fácilmente a través de las partes vinculadas.

6. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales de los estados financieros, incluso aunque la auditoría haya sido adecuadamente planificada y ejecutada de conformidad con las NIA⁵. En lo que se refiere a las partes vinculadas, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores por razones tales como las siguientes:
- La dirección puede que no conozca la existencia de todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas, especialmente si el marco de información financiera aplicable no establece requerimientos con respecto a las partes vinculadas.
 - Las relaciones con partes vinculadas pueden ofrecer más oportunidades de colusión, ocultamiento o manipulación por parte de la dirección.
7. Por consiguiente, en este contexto, ante la posibilidad de que existan relaciones y transacciones con partes vinculadas no reveladas, es especialmente importante la planificación y la ejecución de la auditoría con el escepticismo profesional requerido por la NIA 200⁶. Los requerimientos de esta NIA tienen como finalidad facilitar al auditor la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y el diseño de procedimientos de auditoría que den respuesta a los riesgos valorados.

Fecha de entrada en vigor

8. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:
- (a) con independencia de que el marco de información financiera aplicable establezca o no requerimientos sobre las partes vinculadas, la obtención de conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas para poder:
- (i) reconocer, en su caso, los factores de riesgo de fraude debidos a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, que sean relevantes para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material debida a fraude; y
 - (ii) concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones:
 - a. logran la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o
 - b. no inducen a error (en el caso de marcos de cumplimiento); y
- (b) asimismo, en los casos en los que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre partes vinculadas, la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si las relaciones y transacciones con las partes vinculadas se han identificado, contabilizado y revelado adecuadamente en los estados financieros, de conformidad con dicho marco.

⁴ NIA 240, apartado 24.

⁵ NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría", apartado A52.

⁶ NIA 200, apartado 15.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Definiciones

10. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

(a) Transacción realizada en condiciones de independencia mutua: 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 es: (Ref: Apartados A4-A7)

(i) una parte vinculada tal y como se defina en el marco de información financiera aplicable; o

(ii) en el caso de que el marco de información financiera aplicable no establezca requerimientos o establezca requerimientos mínimos al respecto:

a. una persona u otra entidad que ejerce un control o influencia significativa sobre la entidad que prepara la información financiera, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios;

b. otra entidad sobre la cual la entidad que prepara la información financiera ejerce un control o influencia significativa, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios; u

c. otra entidad que, junto con la entidad que prepara la información financiera, está bajo control común de otra mediante:

i. derechos de propiedad en ambas entidades que permiten su control;

ii. propietarios que sean familiares próximos; o

iii. personal clave de la dirección compartido.

No obstante, las entidades que están bajo el control común de un Estado (ya sea una Administración nacional, regional o local) no se consideran partes vinculadas a menos que realicen transacciones significativas o compartan recursos significativos entre sí.

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

11. Como parte de los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas que la NIA 315 y la NIA 240 requieren que el auditor lleve a cabo durante la realización de la auditoría⁷, el auditor ejecutará los procedimientos de auditoría y las actividades relacionadas indicados en los apartados 12-17 con el fin de obtener la información relevante para la identificación de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. (Ref: Apartado A8)

Conocimiento de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas a la entidad

12. Con ocasión de la discusión entre los miembros del equipo del encargo requerida por la NIA 315 y la NIA 240⁸ se considerará de manera específica la posibilidad de que los estados financieros contengan una incorrección material debida a fraude o error que pudiera derivarse de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas. (Ref: Apartados A9-A10)

13. El auditor indagará ante la dirección sobre las siguientes cuestiones:

⁷ NIA 315, apartado 5; NIA 240, apartado 16.

⁸ NIA 315, apartado 10; NIA 240, apartado 15.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (a) la identidad de las partes vinculadas a la entidad, así como los cambios con respecto al periodo anterior; (Ref: Apartados A11-A14)
 - (b) la naturaleza de las relaciones existentes entre la entidad y dichas partes vinculadas; y
 - (c) si la entidad ha realizado transacciones con dichas partes vinculadas durante el periodo y, de ser así, el tipo y el objeto de dichas transacciones.
14. El auditor indagará ante la dirección y otras personas de la entidad, y aplicará otros procedimientos de valoración del riesgo que considere adecuados, con el fin de obtener conocimiento de los controles que, en su caso, la dirección haya establecido para: (Ref: Apartados A15-A20)
- (a) identificar, contabilizar y revelar relaciones y transacciones con partes vinculadas, de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
 - (b) autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos significativos con partes vinculadas, y (Ref: Apartado A21)
 - (c) autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios.

Especial atención a la información sobre partes vinculadas al revisar los registros o documentos

15. Durante la realización de la auditoría, al inspeccionar los registros o documentos, el auditor mantendrá una especial atención a aquellos acuerdos u otra información que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no hubiese identificado o revelado al auditor. (Ref: Apartados A22-A23)
- En concreto, al objeto de detectar indicios de la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no haya identificado o revelado al auditor, éste inspeccionará lo siguiente:
- (a) confirmaciones de bancos y de los asesores jurídicos obtenidas con motivo de los procedimientos aplicados por el auditor;
 - (b) actas de juntas de accionistas y de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad; y
 - (c) otros registros o documentos que el auditor considere necesarios según las circunstancias concretas de la entidad.
16. En el caso de que, al aplicar los procedimientos de auditoría requeridos en el apartado 15, o mediante otros procedimientos de auditoría, el auditor identifique la existencia de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios, indagará ante la dirección sobre: (Ref: Apartados A24-A25)
- (a) la naturaleza de dichas transacciones; y (Ref: Apartado A26)
 - (b) la posibilidad de que participaran en ellas partes vinculadas. (Ref: Apartado A27)

Puesta en común con el equipo del encargo de la información sobre las partes vinculadas

17. El auditor compartirá con los restantes miembros del equipo del encargo la información relevante obtenida sobre las partes vinculadas a la entidad. (Ref: Apartado A28)

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

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

18. En cumplimiento del requerimiento de la NIA 315 relativo a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material⁹, el auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y determinará si alguno de dichos riesgos es significativo. Para ello, el auditor considerará las 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.
19. En el caso de que, al llevar a cabo los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas en conexión con las partes vinculadas, el auditor identifique factores de riesgo de fraude (incluidas circunstancias relacionadas con la existencia de una parte vinculada con influencia dominante), considerará dicha información a la hora de identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude de conformidad con la NIA 240. (Ref: Apartados A6 y A29-A30)

Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas

20. Dentro del requerimiento de la NIA 330 de que el auditor responda a los riesgos valorados¹⁰, el auditor debe diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los riesgos valorados de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Estos procedimientos de auditoría incluirán los requeridos por los apartados 21-24. (Ref: Apartados A31-A34)

Identificación de partes vinculadas o de transacciones significativas con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente

21. En el caso de que el auditor identifique acuerdos o información que sugieran la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor determinará si las circunstancias que subyacen confirman la existencia de dichas relaciones o transacciones.
22. Si identifica partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor:
 - (a) comunicará de inmediato la información relevante a los restantes miembros del equipo del encargo; (Ref: Apartado A35)
 - (b) en caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas:
 - (i) pedirá a la dirección que identifique todas las transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas para su posterior evaluación por el auditor; e
 - (ii) indagará sobre el motivo por el que los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas no permitieron identificar o revelar las relaciones o transacciones con las partes vinculadas;
 - (c) aplicará procedimientos de auditoría sustantivos adecuados con relación a las nuevas partes vinculadas o nuevas transacciones significativas con partes vinculadas identificadas; (Ref: Apartado A36)
 - (d) reconsiderará el riesgo de que puedan existir otras partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas que la dirección, previamente, no haya

⁹ NIA 315, apartado 25.

¹⁰ NIA 330, apartados 5-6.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

identificado o revelado al auditor, y aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios; y

- (e) si la falta de revelación de información por parte de la dirección pareciera intencionada (y, por consiguiente, indicativa de un riesgo de incorrección material debida a fraude), evaluará las implicaciones para la auditoría. (Ref: Apartado A37)

Transacciones significativas identificadas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios

23. En relación con las transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, el auditor:

- (a) inspeccionará, si los hay, los contratos o acuerdos subyacentes y evaluará si:
 - (i) el fundamento empresarial de las transacciones (o su falta) sugiere que pueden haberse realizado con el fin de proporcionar información financiera fraudulenta, o de ocultar una apropiación indebida de activos¹¹; (Ref: Apartados A38-A39)
 - (ii) las condiciones de las transacciones son congruentes con las explicaciones de la dirección; y
 - (iii) las transacciones se han contabilizado adecuadamente y se han revelado de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y
- (b) obtendrá evidencia de auditoría de que las transacciones han sido adecuadamente autorizadas y aprobadas. (Ref: Apartados A40-A41)

Afirmación de 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

24. En el caso de que la dirección haya afirmado en los estados financieros que una transacción con una parte vinculada se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación. (Ref: Apartados A42-A45)

Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas

25. Para la formación de una opinión sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 700¹², el auditor evaluará: (Ref: Apartado A46)

- (a) si las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas se han contabilizado y revelado adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y (Ref: Apartado A47)
- (b) si los efectos de las relaciones y transacciones con partes vinculadas:
 - (i) impiden que los estados financieros logren la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o
 - (ii) son la causa de que los estados financieros induzcan a error (en el caso de marcos de cumplimiento).

¹¹ NIA 240, apartado 32(c).

¹² NIA 700, "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros", apartados 10-15.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Manifestaciones escritas

26. En el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas, el auditor obtendrá manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, de que: (Ref: Apartados A48-A49)
- (a) han revelado al auditor la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tienen conocimiento; y
 - (b) han contabilizado y revelado adecuadamente dichas relaciones y transacciones de conformidad con los requerimientos del marco de referencia.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

27. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección¹³, el auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría con relación a las partes vinculadas a la entidad. (Ref: Apartado A50)

Documentación

28. El auditor incluirá en la documentación de auditoría los nombres de las partes vinculadas identificadas y la naturaleza de las relaciones con las partes vinculadas¹⁴.

¹⁴ NIA 230, "Documentación de auditoría", apartados 8-11 y apartado A6.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsabilidades del auditor

Marcos de información financiera que establecen requerimientos mínimos con respecto a las partes vinculadas (Ref: Apartado 4)

- A1. Un marco de información financiera aplicable que establece unos requerimientos mínimos con respecto a las partes vinculadas es aquel que define el significado de parte vinculada pero confiere a dicha definición un alcance sustancialmente más restringido que el de la definición indicada en el apartado 10(b)(ii) de esta NIA, de forma que el requerimiento establecido por el marco de revelar información sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas sería aplicable a un número sustancialmente menor de relaciones y transacciones con partes vinculadas.

Marcos de imagen fiel (Ref: Apartado 4(a))

- A2. En el contexto de un marco de imagen fiel¹⁵, las relaciones y transacciones con partes vinculadas pueden hacer que los estados financieros no logren la presentación fiel cuando, por ejemplo, la realidad económica de dichas relaciones y transacciones no quede adecuadamente reflejada en los estados financieros. Puede que no se logre la presentación fiel, por ejemplo, cuando la venta de un terreno o inmueble por la entidad a un accionista que ostenta el control a un precio superior o inferior al de su valor razonable de mercado se haya contabilizado como una transacción que da lugar a una pérdida o un beneficio para la entidad, cuando en realidad puede tratarse de una aportación o devolución de capital o del pago de un dividendo.

Marcos de cumplimiento (Ref: Apartado 4(b))

- A3. En el contexto de un marco de cumplimiento, la conclusión de si los estados financieros inducen a error, como se menciona en la NIA 700, debido a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, depende de las circunstancias concretas del encargo. Por ejemplo, incluso en el caso de 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. No obstante, será extremadamente poco frecuente que el auditor considere que unos estados financieros preparados y presentados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, en aplicación de la NIA 210¹⁶, el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable¹⁷.

Definición de parte vinculada (Ref: Apartado 10(b))

- A4. Muchos marcos de información financiera abordan los conceptos de control e influencia significativa. Si bien los términos utilizados para aludir a esos conceptos pueden ser distintos, en general se definen como sigue:
- (a) control es el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad para obtener beneficios de sus actividades; e
 - (b) influencia significativa (alcanzada mediante participación en el capital, disposiciones estatutarias o acuerdos) es el poder de participar en las decisiones de política financiera y de explotación de una entidad, pero sin tener el control sobre dichas políticas.

¹⁵ La NIA 200, apartado 13(a), define el significado de los marcos de imagen fiel y de cumplimiento.

¹⁶ NIA 210, "Acuerdo de los términos del encargo de auditoría", apartado 6(a).

¹⁷ NIA 700, apartado A12.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- A5. La existencia de las siguientes relaciones puede indicar la presencia de control o influencia significativa:
- (a) Participaciones directas o indirectas en el patrimonio neto u otros intereses financieros en la entidad.
 - (b) Participaciones directas o indirectas de la entidad en el patrimonio neto de otras entidades u otros intereses financieros de la entidad en otras entidades.
 - (c) 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).
 - (d) Ser un familiar próximo de cualquiera de las personas a las que se refiere la letra (c).
 - (e) Tener una relación empresarial significativa con cualquiera de las personas a las que se refiere la letra (c).

Partes vinculadas con influencia dominante

- A6. Las partes vinculadas, en virtud de su capacidad para ejercer el control o una influencia significativa, pueden estar en condiciones de ejercer una influencia dominante sobre la entidad o su dirección. La consideración de dicho comportamiento es relevante para identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude, tal y como se explica con más detalle en los apartados A29-A30.

Entidades con cometido especial como partes vinculadas

- A7. En determinadas circunstancias, una entidad con cometido especial¹⁸ puede ser una parte vinculada a la entidad porque ésta pueda controlarla de hecho, incluso con una participación reducida o nula en el patrimonio neto de la entidad con cometido especial.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas (Ref: Apartado 11)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A8. Las responsabilidades del auditor del sector público relativas a las relaciones y transacciones con partes vinculadas pueden verse afectadas por el mandato de auditoría o por obligaciones de las entidades del sector público derivadas de las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones. Por consiguiente, las responsabilidades del auditor del sector público pueden no limitarse a dar respuesta a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, sino que también pueden abarcar la responsabilidad más amplia de responder a los riesgos de incumplimiento de lo establecido por las disposiciones legales y reglamentarias y por otras disposiciones que regulen los organismos del sector público y que impongan requerimientos específicos relativos a la realización de negocios con partes vinculadas. Además, es posible que el auditor del sector público deba tener en cuenta requerimientos de información financiera específicos de dicho sector en lo referente a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, que difieran de los del sector privado.

Conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas

Discusión entre los miembros del equipo del encargo (Ref: Apartado 12)

- A9. Las cuestiones que pueden tratarse en la discusión entre los miembros del equipo del encargo son las siguientes:

¹⁸ La NIA 315, apartados A26-A27, proporciona orientaciones sobre la naturaleza de una entidad con cometido especial.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- La naturaleza y extensión de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas (utilizando, por ejemplo, la relación de partes vinculadas identificadas confeccionada por el auditor, actualizada después de cada auditoría).
- La destacable importancia de mantener el escepticismo profesional durante toda la auditoría con respecto a las posibilidades de incorrección material asociadas a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.
- Las circunstancias o condiciones de la entidad que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o revelado al auditor (por ejemplo, una estructura organizativa compleja, la utilización de entidades con cometido especial en transacciones fuera de balance de situación o un sistema de información inadecuado).
- Los registros o documentos que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas.
- La importancia que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad conceden a la identificación, contabilización adecuada y revelación de las relaciones y transacciones con partes vinculadas (si el marco de información financiera aplicable establece requerimientos sobre partes vinculadas), así como el consiguiente riesgo de que la dirección eluda los controles relevantes.

A10. Asimismo, la discusión en lo que se refiere al fraude puede tener en cuenta de manera específica el modo en que las partes vinculadas pudieran estar implicadas en fraudes. Por ejemplo:

- El modo en que podrían utilizarse entidades con cometido especial controladas por la dirección para facilitar la manipulación de resultados.
- 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.

Identidad de las partes vinculadas a la entidad (Ref: Apartado 13(a))

A11. En el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre partes vinculadas, es probable que la dirección pueda disponer fácilmente de información sobre la identidad de las partes vinculadas a la entidad, debido a que los sistemas de información de la entidad tendrán que registrar, procesar y resumir las relaciones y transacciones con las partes vinculadas, para que la entidad pueda cumplir los requerimientos de contabilización y revelación de información que exige el marco. La dirección, por lo tanto, es probable que disponga de una lista completa de las partes vinculadas y de los cambios habidos desde el periodo anterior. En encargos recurrentes, la realización de indagaciones proporciona una base para comparar la información facilitada por la dirección con la relación de las partes vinculadas confeccionada por el auditor en auditorías anteriores.

A12. Sin embargo, cuando el marco no establezca requerimientos sobre las partes vinculadas, la entidad puede carecer de dichos sistemas de información. En estas circunstancias, es posible que la dirección no tenga conocimiento de la existencia de todas las partes vinculadas. No obstante, sigue siendo aplicable el requerimiento de realizar las indagaciones mencionadas en el apartado 13, ya que la dirección puede tener conocimiento de aquellas partes que se ajusten a la definición de parte vinculada según esta NIA. En este caso, sin embargo, es probable que las indagaciones por parte del auditor, sobre la identidad de las partes vinculadas, formen parte de los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas que el auditor lleva a cabo de conformidad con la NIA 315 para obtener información acerca de:

- las estructuras de propiedad y de gobierno de la entidad;

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar; y
- el modo en que la entidad se estructura y se financia.

En el caso particular de relaciones de control común, y puesto que es más probable que la dirección conozca esas relaciones si tienen significatividad para la entidad desde el punto de vista económico, las indagaciones del auditor probablemente serán más eficaces si se centran en averiguar si las partes con las que la entidad realiza transacciones significativas, o con las que comparte recursos de manera significativa, son partes vinculadas.

A13. En el contexto de la auditoría del grupo, la NIA 600 requiere que el equipo del encargo del grupo proporcione al auditor de cada componente una relación de las partes vinculadas preparada por la dirección del grupo y en la que se haga constar cualquier otra parte vinculada de la que el equipo del encargo del grupo tenga conocimiento¹⁹. Cuando la entidad sea un componente de un grupo, dicha información constituye una base útil para las indagaciones del auditor ante la dirección sobre la identidad de las partes vinculadas.

A14. El auditor también puede obtener información sobre la identidad de las partes vinculadas con la entidad realizando indagaciones ante la dirección durante el proceso de aceptación o continuidad del encargo.

Controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas (Ref: Apartado 14)

A15. «Otras personas de la entidad» son aquellas que se considera probable que 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 transacciones. Siempre que no formen parte de la dirección, pueden incluir las siguientes:

- los responsables del gobierno de la entidad;
- 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;
- auditores internos;
- asesores jurídicos internos; y
- el responsable de ética empresarial o persona equivalente.

A16. La auditoría se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, reconocen y comprenden que tienen la responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel, y del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, considere necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de incorrección material, debida a fraude o error²⁰. Por consiguiente, cuando el marco de referencia establezca requerimientos sobre partes vinculadas, la preparación de los estados financieros requerirá que la dirección, supervisada por los responsables del gobierno de la entidad, diseñe, implemente y mantenga controles adecuados sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas, de modo que éstas se identifiquen, se contabilicen y revelen adecuadamente de conformidad con dicho marco. En su función de supervisión, los responsables del gobierno de la entidad controlan la manera en que la dirección cumple su responsabilidad con respecto a dichos

¹⁹ NIA 600, "Consideraciones especiales- Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)", apartado 40(e).

²⁰ NIA 200, apartado A2.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

controles. Con independencia de los requerimientos sobre partes vinculadas que pueda establecer el marco, los responsables del gobierno de la entidad pueden, en su función de supervisión, obtener información de la dirección que les permita entender la naturaleza y el fundamento empresarial de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas.

A17. Para cumplir el requerimiento de la NIA 315 de obtener conocimiento del entorno de control²¹, el auditor puede tener en cuenta los aspectos del entorno de control que sean relevantes para mitigar los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, tales como:

- La existencia de códigos de ética internos, adecuadamente comunicados al personal de la entidad y aplicados, que regulen las circunstancias en las que la entidad puede realizar determinados tipos de transacciones con partes vinculadas.
- La existencia de políticas y procedimientos para revelar clara y oportunamente los intereses que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad tengan en las transacciones con partes vinculadas.
- La asignación de responsabilidades dentro de la entidad para la identificación, registro, resumen y revelación de las transacciones con partes vinculadas.
- La oportuna revelación de información y discusión entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad acerca de las transacciones significativas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios, incluido el hecho de que los responsables del gobierno de la entidad hayan cuestionado o no adecuadamente el fundamento empresarial de dichas transacciones (por ejemplo, consultando a asesores profesionales externos).
- La existencia de directrices claras para la aprobación de las transacciones con partes vinculadas que den lugar a conflictos de interés reales o percibidos, tales como la aprobación por un subcomité de los responsables del gobierno de la entidad que incluya a personas que sean independientes de la dirección.
- Revisiones periódicas por auditores internos, en su caso.
- La actuación proactiva de la dirección para la resolución de cuestiones relacionadas con la revelación de información sobre las partes vinculadas, tal como la consulta al auditor o a asesores jurídicos externos.
- La existencia de políticas y procedimientos de denuncia, cuando procedan.

A18. En algunas entidades, los controles sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas pueden ser deficientes o inexistentes por una serie de motivos, entre otros:

- Que la dirección conceda poca importancia a la identificación y a la revelación de las relaciones y transacciones con partes vinculadas.
- La falta de supervisión adecuada por los responsables del gobierno de la entidad.
- La omisión intencionada de dichos controles porque la revelación de información sobre las partes vinculadas pueda proporcionar información que la dirección considere sensible, por ejemplo, la existencia de transacciones en las que intervengan familiares de la dirección.
- Un conocimiento insuficiente por parte de la dirección de los requerimientos sobre partes vinculadas establecidos por el marco de información financiera aplicable.
- La ausencia de requerimientos de revelación de información en el marco de información financiera aplicable.

²¹ NIA 315, apartado 14.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Cuando dichos controles sean ineficaces o inexistentes, el auditor puede verse en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas. En este caso, el auditor, de conformidad con la NIA 705²², tendrá en cuenta las consecuencias para la auditoría, incluida la opinión a expresar en el informe de auditoría.

A19. La información financiera fraudulenta a menudo implica la elusión de los controles por la dirección que, por lo demás, puede parecer que operan eficazmente²³. El riesgo de elusión de los controles por la dirección es mayor cuando la dirección tiene relaciones que implican un control o influencia significativa con partes con las que la entidad realiza negocios, debido a que dichas relaciones pueden suponer un incentivo y una oportunidad para que la dirección cometa fraude. Por ejemplo, los intereses financieros de la dirección en determinadas partes vinculadas pueden suponer incentivos para la elusión de los controles por la dirección: a) haciendo que la entidad, en contra de sus intereses, realice transacciones en beneficio de dichas partes; o b) actuando en connivencia con dichas partes o controlando su actuación. Entre los ejemplos de posible fraude cabe señalar:

- 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 entidad.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A20. En las entidades de pequeña dimensión es probable que las actividades de control sean menos formales, y que dichas entidades puedan carecer de procesos documentados para el tratamiento de las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Un propietario-gerente puede reducir algunos de los riesgos derivados de las transacciones con partes vinculadas, o incrementar dichos riesgos potencialmente, mediante su participación activa en todos los aspectos principales de las transacciones. En el caso de estas entidades, el auditor puede obtener conocimiento de las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y de los controles que, en su caso, existan sobre ellas, combinando las indagaciones ante la dirección con otros procedimientos, tales como la observación de las actividades de supervisión y revisión de la dirección, y la inspección de la documentación relevante disponible.

Autorización y aprobación de transacciones y acuerdos significativos (Ref: Apartado 14(b))

A21. La autorización implica la concesión de permiso por una o varias partes con autoridad suficiente (ya sea la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o los accionistas de la entidad) para que la entidad realice transacciones específicas de conformidad con unos criterios predeterminados, requieran éstos o no el ejercicio de un juicio. La aprobación implica la aceptación por dichas partes de que las transacciones que ha realizado la entidad han cumplido los criterios en los que se basó la concesión de la autorización. Como ejemplos de controles que la entidad puede haber establecido para autorizar y aprobar las transacciones y acuerdos significativos con partes vinculadas o las transacciones y acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios, cabe citar los siguientes:

- El seguimiento de los controles destinados a identificar las transacciones y los acuerdos que requieran autorización y aprobación.

²² ISA 705, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente".
²³ NIA 240, apartados 31 y A4.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- La aprobación de los términos y las condiciones de las transacciones y los acuerdos por parte de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o, en su caso, los accionistas.

Especial atención a la información sobre partes vinculadas al revisar los registros o documentos

Registros o documentos que el auditor puede inspeccionar (Ref: Apartado 15)

A22. 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 las 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 o con 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.
- Los documentos asociados a la información presentada por la entidad ante una autoridad reguladora de valores (por ejemplo, folletos).

Acuerdos que pueden indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente.

A23. Un acuerdo supone un pacto formal o informal entre la entidad y una o más partes con fines tales como los siguientes:

- Establecer una relación comercial a través de medios o estructuras adecuadas.
- Realizar determinados tipos de transacciones sujetas a términos y condiciones específicos.
- Prestar determinados servicios o apoyo financiero.

Los siguientes son algunos ejemplos de acuerdos que pueden indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o revelado previamente al auditor:

- La participación con otras partes en sociedades de personas.
- Acuerdos de prestación de servicios a determinadas partes según términos y condiciones ajenos al curso normal de los negocios de la entidad.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- Garantías y relaciones de aval.

Identificación de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios (Ref: Apartado 16)

A24. La obtención de información adicional sobre las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad permite al auditor evaluar si existe algún factor de riesgo de fraude y, en los casos en que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos relativos a partes vinculadas, identificar los riesgos de incorrección material.

A25. Los siguientes son algunos ejemplos de transacciones ajenas al curso normal de los negocios de la entidad:

- Las transacciones de patrimonio neto complejas, tales como reestructuraciones o adquisiciones de empresas.
- Las transacciones con entidades extranjeras residentes en jurisdicciones cuya legislación sobre sociedades es poco exigente.
- El arrendamiento de locales o la prestación de servicios de gestión por la entidad a otra parte sin contraprestación.
- Las ventas con descuentos o ganancias inusualmente elevados.
- Las transacciones con acuerdos circulares; por ejemplo, ventas con compromiso de recompra.
- Las transacciones amparadas por contratos cuyas condiciones se modifican antes del vencimiento.

Conocimiento de la naturaleza de las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios (Ref: Apartado 16(a))

A26. La indagación sobre la naturaleza de las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad implica la obtención de conocimiento sobre el fundamento empresarial de las transacciones y los términos y las condiciones bajo los que se han realizado.

Indagación sobre la posibilidad de que hayan participado partes vinculadas (Ref: Apartado 16(b))

A27. Una parte vinculada puede haber participado en una transacción significativa ajena al curso normal de los negocios de la entidad no sólo influyendo directamente en la transacción por ser parte en ella, sino también influyendo indirectamente en ella a través de un intermediario. Dicha influencia puede indicar la presencia de un factor de riesgo de fraude.

Puesta en común con el equipo del encargo de la información sobre las partes vinculadas (Ref: Apartado 17)

A28. La información relevante sobre las partes vinculadas que se puede compartir con los miembros del equipo del encargo incluye, entre otra:

- La identidad de las partes vinculadas a la entidad.
- La naturaleza de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas.
- Las relaciones o transacciones significativas o complejas con partes vinculadas que puedan requerir especial consideración en la auditoría, en concreto, las transacciones en las que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad participen financieramente.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

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

Factores de riesgo de fraude asociados a una parte vinculada con influencia dominante (Ref: Apartado 19)

A29. El hecho de que sea una sola persona o un grupo reducido de personas los que dominen la dirección sin que existan controles que lo contrarresten constituye un factor de riesgo de fraude²⁴. Se consideran hechos indicativos de una influencia dominante ejercida por una parte vinculada, entre otros, los siguientes:

- La parte vinculada ha vetado decisiones empresariales significativas tomadas por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad.
- Las transacciones significativas se someten a la aprobación final de la parte vinculada.
- No existe apenas, o en absoluto, debate entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad sobre las propuestas empresariales planteadas por la parte vinculada.
- Las transacciones en las que participa la parte vinculada (o un familiar próximo de la parte vinculada) raras veces se revisan y aprueban de forma independiente.

También puede existir influencia dominante en algunos casos si la parte vinculada ha desempeñado una función destacada en la fundación de la entidad y sigue ejerciendo una función destacada en la dirección de la entidad.

A30. Cuando se den otros factores de riesgo, la existencia de una parte vinculada con influencia dominante puede indicar que existen riesgos significativos de incorrección material debida a fraude. Por ejemplo:

- 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 al servicio de los intereses de la parte vinculada.
- 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 excesivos 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.

Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas (Ref: Apartado 20)

A31. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores que el auditor puede seleccionar para responder a los riesgos valorados de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas dependen de la naturaleza de dichos riesgos y de las circunstancias de la entidad²⁵.

A32. Los siguientes son algunos ejemplos de los 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

²⁴ NIA 240, anexo 1.

²⁵ LA NIA 330 proporciona orientaciones adicionales a la hora de considerar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores. La NIA 240 establece los requerimientos y proporciona orientaciones sobre las respuestas adecuadas a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

transacciones con partes vinculadas de conformidad con el marco de información financiera aplicable (debido a fraude o error):

- 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 la transacciones (este procedimiento de auditoría puede resultar menos eficaz en los casos en que el auditor considere probable que la entidad vaya a influir sobre las partes vinculadas en sus respuestas al auditor).
- 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.

A33. Cuando el auditor haya valorado que existe un riesgo significativo de incorrección material debida a fraude como consecuencia de la presencia de una parte vinculada con influencia dominante, puede, adicionalmente a los requerimientos generales de la NIA 240, aplicar procedimientos de auditoría como los que se indican a continuación, con el fin de obtener conocimiento de las relaciones mercantiles que dicha parte vinculada pueda haber establecido directa o indirectamente con la entidad, y determinar la necesidad de aplicar procedimientos sustantivos posteriores adecuados:

- Indagaciones ante la dirección y los responsables del gobierno de la entidad y discusión con ellos.
- Indagaciones ante la parte vinculada.
- Inspección de contratos significativos con la parte vinculada.
- Investigación adecuada de los antecedentes, por ejemplo, a través de Internet o de determinadas bases de datos externas de información mercantil.
- Revisión de los informes de denuncia de los empleados cuando se conserven.

A34. En función de los resultados de los procedimientos de valoración del riesgo aplicados por el auditor, éste puede considerar adecuado obtener evidencia de auditoría sin poner a prueba los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Sin embargo, en determinadas circunstancias, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a partir de procedimientos sustantivos en relación con los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Por ejemplo, cuando las transacciones intragrupo entre la entidad y sus componentes sean numerosas, y se genere, registre, procese o comunique un volumen significativo de información con respecto a dichas transacciones mediante un sistema informático integrado, el auditor puede determinar que no es posible diseñar procedimientos de auditoría sustantivos eficaces que reduzcan, por sí solos, los riesgos de incorrección material asociados a dichas transacciones hasta un nivel aceptablemente bajo. En este caso, para cumplir con el requerimiento de la NIA 330 de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes²⁶, se requiere al auditor que ponga a prueba los controles aplicados por la entidad para cerciorarse de la integridad y exactitud del registro de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas.

Identificación de partes vinculadas o de transacciones significativas con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente

Comunicación al equipo del encargo de la información sobre las nuevas partes vinculadas identificadas (Ref: Apartado 22(a))

²⁶ NIA 330, apartado 8(b).

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

A35. La comunicación inmediata de las nuevas partes vinculadas identificadas a los demás miembros del equipo del encargo les facilita la determinación de si dicha información afecta a los resultados y a las conclusiones obtenidas de los procedimientos de valoración del riesgo ya aplicados, así como la determinación de si es necesario volver a valorar los riesgos de incorrección material.

Procedimientos sustantivos relativos a las nuevas partes vinculadas o nuevas transacciones significativas con partes vinculadas identificadas (Ref: Apartado 22(c))

A36. Los siguientes son algunos ejemplos de los procedimientos de auditoría sustantivos que el auditor puede aplicar con respecto a las nuevas partes vinculadas o nuevas transacciones significativas con partes vinculadas identificadas:

- La realización de indagaciones sobre la naturaleza de las relaciones de la entidad con las nuevas partes vinculadas identificadas, lo que incluye (cuando proceda y no esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias o las reglas de ética) indagar ante partes ajenas a la entidad a las que se atribuya un conocimiento significativo de la entidad y de su negocio, tales como asesores jurídicos, principales agentes y representantes, consultores, avalistas u otras personas que tengan una estrecha relación empresarial con la entidad.
- La realización de un análisis de los registros contables para buscar transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas. La utilización de técnicas de auditoría asistidas por ordenador puede facilitar dicho análisis.
- La verificación de los términos y las condiciones de las transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas y la evaluación de dichas transacciones para comprobar que se hayan contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Omisión intencionada de información por parte de la dirección (Ref: Apartado 22(e))

A37. Los requerimientos y las orientaciones de la NIA 240 sobre las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al fraude en una auditoría de estados financieros son relevantes cuando existen indicios de que la dirección, de manera intencionada, no ha informado al auditor sobre las partes vinculadas o sobre transacciones significativas realizadas con partes vinculadas. El auditor puede también considerar si es necesario evaluar de nuevo la fiabilidad de las respuestas de la dirección a sus indagaciones y las manifestaciones realizadas por la dirección al auditor.

Transacciones significativas identificadas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios

Evaluación del fundamento empresarial de las transacciones significativas con partes vinculadas (Ref: Apartado 23)

A38. Al evaluar el fundamento empresarial de una transacción significativa ajena al curso normal de los negocios realizada con partes vinculadas, el auditor puede considerar:

- Si la transacción: Es excesivamente compleja (por ejemplo, pueden participar múltiples partes vinculadas de un grupo consolidado).
 - Se realiza en condiciones comerciales inusuales tales como precios, tipos de interés, garantías y condiciones de devolución inusuales.
 - Carece en apariencia de un fundamento empresarial lógico.
 - Implica a partes vinculadas no identificadas previamente.
 - Se procesa de un modo inusual.
- Si la dirección ha discutido la naturaleza y contabilización de dicha transacción con los responsables del gobierno de la entidad.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- Si la dirección se centra más bien en un determinado tratamiento contable en lugar de prestar la debida atención a las condiciones económicas que subyacen en la transacción.

En caso de incongruencia material entre las explicaciones de la dirección y las condiciones de la transacción con la parte vinculada, el auditor deberá, de conformidad con la NIA 500²⁷, considerar la fiabilidad de las explicaciones y manifestaciones de la dirección sobre otras cuestiones significativas.

A39. El auditor también puede intentar entender el fundamento empresarial de dicha transacción desde la perspectiva de la parte vinculada, ya que puede ayudarle a entender mejor la realidad económica de la transacción y el motivo por el que se realizó. Un fundamento empresarial desde la perspectiva de la parte vinculada que parezca incongruente con la naturaleza de su negocio puede constituir un factor de riesgo de fraude.

Autorización y aprobación de transacciones significativas realizadas con partes vinculadas (Ref: Apartado 23(b))

A40. La autorización y aprobación por la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o, en su caso, los accionistas, de las transacciones significativas realizadas con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios, puede constituir evidencia de auditoría de que éstas se han considerado debidamente en los niveles adecuados de la entidad y de que sus términos y condiciones se han reflejado adecuadamente en los estados financieros. La existencia de transacciones de esta naturaleza que no hayan sido sometidas a dicha autorización y aprobación, en ausencia de explicaciones racionales basadas en la discusión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, puede indicar la existencia de riesgos de incorrección material debida a fraude o error. En estas circunstancias, el auditor puede necesitar mantener una especial atención ante otras posibles transacciones de naturaleza similar. La autorización y aprobación en sí mismas pueden, no obstante, no ser suficientes para concluir que no existen riesgos de incorrección material debida a fraude, ya que la autorización y aprobación pueden ser ineficaces si ha habido colusión entre las partes vinculadas o si la entidad está sometida a la influencia dominante de una parte vinculada.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A41. Una entidad de pequeña dimensión puede carecer de los controles que proporcionan los distintos niveles de autoridad y aprobación que pueden existir en una entidad de gran dimensión. Por consiguiente, cuando audite una entidad de pequeña dimensión, el auditor puede basarse en menor medida en la autorización y aprobación para obtener evidencia de auditoría sobre la validez de transacciones significativas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios. En su lugar, el auditor puede considerar la aplicación de otros procedimientos de auditoría, tales como la inspección de documentos relevantes, la confirmación con partes relevantes de determinados aspectos de las transacciones, o la observación de la participación del propietario-gerente en las transacciones.

Afirmación de que las transacciones con partes vinculadas se han realizado en condiciones equivalentes a aquellas que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua (Ref: Apartado 24)

A42. Aunque puede haber evidencia de auditoría fácilmente disponible para la comparación del precio de una transacción con partes vinculadas con el de una transacción similar realizada en condiciones de independencia mutua, en la práctica suelen existir dificultades que limitan la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de la transacción son equivalentes a los de una

²⁷ ISA 500, "Evidencia de auditoría", apartado 11.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Por ejemplo, aunque el auditor pueda confirmar que una transacción con partes vinculadas se ha realizado a precio de mercado, es posible que no sea factible confirmar si otros términos y condiciones de la transacción (tales como las condiciones de crédito, contingencias y gastos específicos) son equivalentes a los que normalmente se acordarían entre partes independientes. Por consiguiente, puede haber un riesgo de que la afirmación por parte de la dirección de que una transacción con partes vinculadas se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua contenga incorrecciones materiales.

A43. La preparación de los estados financieros requiere que la dirección justifique la afirmación de que una transacción con partes vinculadas se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. La dirección puede justificar dicha afirmación, por ejemplo, mediante:

- La comparación de las condiciones de la transacción con partes vinculadas con las de una transacción idéntica o similar realizada con una o más partes no vinculadas.
- La contratación de un experto externo para determinar el valor de mercado y confirmar los términos y condiciones de mercado de la transacción.
- La comparación de las condiciones de la transacción con las condiciones de mercado conocidas en transacciones básicamente similares realizadas en un mercado abierto.

A44. Evaluar la justificación de esta afirmación aportada por la dirección puede conllevar una o más de las siguientes actuaciones:

- La consideración de la adecuación del proceso seguido por la dirección para justificar la afirmación.
- La verificación de la fuente de los datos internos o externos en los que se sustente la afirmación y la realización de pruebas para determinar si los datos son exactos, completos y relevantes.
- La evaluación de la razonabilidad de cualquier hipótesis significativa en la que la afirmación se base.

A45. Algunos marcos de información financiera requieren que se revele información sobre las transacciones con partes vinculadas que no se hayan realizado en condiciones equivalentes a las que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua. En estas circunstancias, si la dirección no ha revelado información sobre una transacción con partes vinculadas en los estados financieros, puede haber una afirmación implícita de que la transacción tuvo lugar en condiciones equivalentes a las que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua.

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 (Ref: Apartado 25)

A46. La NIA 450 requiere que el auditor considere tanto la magnitud como la naturaleza de una incorrección, y las circunstancias concretas en las que se produce, a la hora de evaluar si la incorrección es material²⁸. La significatividad de la transacción para los usuarios de los estados financieros puede no depender únicamente del importe de la transacción registrado, sino también de otros factores relevantes específicos, tales como la naturaleza de la relación con la parte vinculada.

28 NIA 450, "Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría", apartado 11(a). El apartado A16 de la NIA 450 proporciona orientaciones sobre las circunstancias que pueden afectar a la evaluación de una incorrección.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Evaluación de la revelación de información sobre partes vinculadas (Ref: Apartado 25(a))

A47. La evaluación de la revelación de información sobre las partes vinculadas en el contexto de los requerimientos de información del marco de información financiera aplicable supone considerar si los hechos y circunstancias de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas se han resumido y presentado adecuadamente de modo que la información revelada sea comprensible. La información revelada sobre transacciones con partes vinculadas puede no ser comprensible si:

- (a) el fundamento empresarial y los efectos de las transacciones en los estados financieros no están claros o son incorrectos; o
- (b) los términos y condiciones clave, u otros elementos importantes de las transacciones necesarios para su comprensión, no se revelan adecuadamente.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 26)

A48. Las siguientes son circunstancias en las que puede ser adecuado obtener manifestaciones escritas de los responsables del gobierno de la entidad:

- Cuando hayan aprobado determinadas transacciones con partes vinculadas que (a) afecten de forma material a los estados financieros, o (b) en las que haya participado la dirección.
- Cuando hayan hecho manifestaciones verbales específicas al auditor sobre detalles de determinadas transacciones con partes vinculadas.
- Cuando tengan intereses financieros o de otro tipo en las partes vinculadas o en las transacciones con las partes vinculadas.

A49. El auditor también puede decidir obtener manifestaciones escritas sobre afirmaciones concretas que pueda haber hecho la dirección, como, por ejemplo, una manifestación según la cual determinadas transacciones con partes vinculadas no implican acuerdos paralelos no revelados.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 27)

A50. La comunicación de las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría²⁹ con respecto a las partes vinculadas a la entidad ayuda al auditor a establecer un entendimiento mutuo con los responsables del gobierno de la entidad sobre la naturaleza y resolución de dichas cuestiones. Los siguientes son algunos ejemplos de cuestiones significativas con respecto a las partes vinculadas:

- Que la dirección haya omitido (intencionadamente o no) revelar al auditor información sobre las partes vinculadas o las transacciones significativas con partes vinculadas, lo que puede alertar a los responsables del gobierno de la entidad sobre la existencia de unas relaciones y transacciones significativas con partes vinculadas de las que puede que no tuvieran conocimiento previamente.
- La identificación de las transacciones significativas con partes vinculadas que no se hayan autorizado o aprobado debidamente, lo que podría suponer indicios de fraude.
- Desacuerdo con la dirección sobre la contabilización y revelación de las transacciones significativas con partes vinculadas de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables que prohíban o restrinjan determinados tipos de transacciones con partes vinculadas.

²⁹ La NIA 230, apartado A8, proporciona orientaciones adicionales sobre la naturaleza de las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- Dificultades en la identificación de la parte que tiene el control último de la entidad.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 560

HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

.....	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Hechos posteriores al cierre	2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivos	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría	6-9
Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros	10-13
Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros	14-17
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1
Definiciones	A2-A5
Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría	A6-A10
Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros	A11-A16
Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros	A17-A18

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 560, "Hechos posteriores al cierre", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor con respecto a los hechos posteriores al cierre, en una auditoría de estados financieros. (Ref: Apartado A1)

Hechos posteriores al cierre

2. Los estados financieros se pueden ver afectados por determinados hechos que ocurran con posterioridad a la fecha de los estados financieros. Muchos marcos de información financiera se refieren específicamente a tales hechos¹. Dichos marcos de información financiera suelen identificar dos tipos de hechos:
 - (a) aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que existían en la fecha de los estados financieros; y
 - (b) aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.

La NIA 700 explica que la fecha del informe de auditoría informa al lector de que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones ocurridos hasta dicha fecha de los que el auditor tiene conocimiento².

Fecha de entrada en vigor

3. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

4. Los objetivos del auditor son:
 - (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría y que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, se han reflejado adecuadamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y
 - (b) reaccionar adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría y que, de haber sido conocidos por el auditor a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de auditoría.

Definiciones

5. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Fecha de los estados financieros: fecha de cierre del último periodo cubierto por los estados financieros.
 - (b) Fecha de aprobación de los estados financieros: fecha en la que se han preparado todos los documentos comprendidos en los estados financieros, incluyendo las notas explicativas, y en la que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad sobre ellos. (Ref: Apartado A2)
 - (c) Fecha del informe de auditoría: fecha puesta por el auditor al informe sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 700. (Ref: Apartado A3)

¹ Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 10, "Hechos posteriores al final del ejercicio sobre el que se informa" se refiere al tratamiento en los estados financieros de hechos, ya sean favorables o desfavorables, que se hayan producido entre la fecha de los estados financieros (denominada "final del ejercicio sobre el que se informa" en la NIC) y la fecha en la que se ha autorizado la publicación de los estados financieros.

² NIA 700, "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros," apartado A38.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (d) Fecha de publicación de los estados financieros: fecha en la que los estados financieros auditados y el informe de auditoría se ponen a disposición de terceros. (Ref: Apartados A4-A5)
- (e) Hechos posteriores al cierre: hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, así como hechos que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría.

Requerimientos

Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría

6. El auditor aplicará procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos. Sin embargo, no se espera que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales con respecto a cuestiones sobre las que los procedimientos de auditoría aplicados previamente han proporcionado conclusiones satisfactorias. (Ref: Apartado A6)
7. El auditor aplicará los procedimientos que el apartado 6 requiere de modo que cubran el periodo comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, o la fecha más cercana posible a esta última. El auditor tendrá en cuenta su valoración del riesgo al determinar la naturaleza y extensión de dichos procedimientos de auditoría, que incluirán lo siguiente: (Ref: Apartados A7-A8)
 - (a) La obtención de conocimiento de cualquier procedimiento establecido por la dirección para garantizar que se identifiquen los hechos posteriores al cierre.
 - (b) La indagación ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad sobre si han ocurrido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros. (Ref: Apartado A9)
 - (c) La lectura de las actas, si las hubiera, de las reuniones de los propietarios, de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, celebradas con posterioridad a la fecha de los estados financieros, así como la indagación sobre las cuestiones discutidas en esas posibles reuniones cuando todavía no haya actas disponibles. (Ref: Apartado A10).
 - (d) La lectura de los últimos estados financieros intermedios de la entidad posteriores al cierre, si los hubiera.
8. Si, como consecuencia de los procedimientos aplicados según lo requerido en los apartados 6 y 7, el auditor identifica hechos que requieren el ajuste de los estados financieros, o su revelación en estos, determinará si cada uno de dichos hechos se ha reflejado en los estados financieros adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Manifestaciones escritas

9. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, que proporcionen manifestaciones escritas, de conformidad con la NIA 580,³ de que todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros, y que deben ser objeto de ajuste o revelación en virtud del marco de información financiera aplicable, han sido ajustados o revelados.

³ NIA 580, "Manifestaciones escritas".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

10. El auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, si después de la fecha del informe de auditoría pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de auditoría, pudiera haberle llevado a rectificar este informe, el auditor: (Ref: Apartado A11)
 - (a) discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) determinará si los estados financieros necesitan ser modificados y, de ser así,
 - (c) indagará sobre el modo en que la dirección piensa tratar la cuestión en los estados financieros.

11. Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor:
 - (a) Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios en tales circunstancias a la modificación.
 - (b) Salvo que concurren las circunstancias descritas en el apartado 12:
 - (i) ampliará los procedimientos de auditoría a los que se refieren los apartados 6 y 7 hasta la fecha del nuevo informe de auditoría; y
 - (ii) proporcionará un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros modificados. La fecha del nuevo informe de auditoría no será anterior a la de la aprobación de los estados financieros modificados.

12. En los casos en que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera no prohíban que la dirección limite la modificación de los estados financieros a los efectos del hecho o de los hechos posteriores al cierre que han dado lugar a la misma, y los responsables de la aprobación de los estados financieros no tengan prohibido limitar su aprobación a dicha modificación, el auditor puede limitar a la modificación los procedimientos de auditoría sobre los hechos posteriores al cierre que el apartado 11(b)(i) requiere. En estos casos, el auditor:
 - (a) rectificará el informe de auditoría para incluir una fecha adicional limitada a la citada modificación, lo cual indica, por lo tanto, que los procedimientos del auditor sobre hechos posteriores al cierre se limitan únicamente a la modificación de los estados financieros descrita en la correspondiente nota explicativa de los estados financieros; o (Ref: Apartado A12)
 - (b) proporcionará un informe de auditoría nuevo o rectificado que contenga una declaración, en un párrafo de énfasis⁴ o en un párrafo sobre otras cuestiones, a través de la cual se haga saber que los procedimientos del auditor sobre hechos posteriores al cierre se limitan únicamente a la modificación de los estados financieros tal como se describe en la correspondiente nota explicativa de los estados financieros.

13. En algunas jurisdicciones, es posible que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera aplicable no requieran a la dirección que publique estados financieros modificados y, por consiguiente, el auditor no necesite proporcionar un informe de auditoría nuevo o rectificado. Sin embargo, si la dirección no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor estima que es necesario hacerlo, entonces: (Ref: Apartados A13-A14)

⁴ Véase la NIA 706, "Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (a) si todavía no se ha entregado el informe de auditoría a la entidad, el auditor expresará una opinión modificada, como requiere la NIA 705⁵, y, a continuación, entregará el informe de auditoría; o
- (b) si el informe de auditoría ya se hubiera entregado a la entidad, el auditor notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad, que no deben divulgar a terceros los estados financieros hasta que se hayan realizado las modificaciones necesarias. Si, a pesar de ello, los estados financieros se publican posteriormente sin las modificaciones necesarias, el auditor adoptará las medidas adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría. (Ref: Apartados: A15-A16)

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

- 14. Una vez publicados los estados financieros, el auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a ellos. Sin embargo, si una vez publicados los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de auditoría, pudiese haberle llevado a rectificar el informe de auditoría, el auditor:
 - (a) discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) determinará si es necesaria una modificación de los estados financieros; y, de ser así,
 - (c) indagará sobre el modo en que la dirección tiene intención de tratar la cuestión en los estados financieros.
- 15. Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor: (Ref: Apartado A17)
 - (a) Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios en tales circunstancias a la modificación.
 - (b) Revisará las medidas adoptadas por la dirección para garantizar que se informe de la situación a cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente publicados junto con el informe de auditoría correspondiente.
 - (c) Salvo que concurren las circunstancias descritas en el apartado 12:
 - (i) ampliará los procedimientos de auditoría mencionados en los apartados 6 y 7 hasta la fecha del nuevo informe de auditoría, el cual no tendrá una fecha anterior a la de aprobación de los estados financieros modificados; y
 - (ii) proporcionará un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros modificados.
 - (d) Cuando concurren las circunstancias del apartado 12, rectificará el informe de auditoría o proporcionará un nuevo informe de auditoría tal como requiere el apartado 12.
- 16. El auditor incluirá en el informe de auditoría nuevo o rectificado un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones que remita a la nota explicativa de los estados financieros que describa más detalladamente la razón por la que los estados financieros anteriormente publicados se han modificado, y al informe anterior proporcionado por el auditor.
- 17. Si la dirección no adopta las medidas necesarias para garantizar que cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente publicados sea informada de la

⁵ NIA 705, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

situación ni modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor considera que debería hacerlo, el auditor notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad, que tratará de evitar que a partir de ese momento se confíe en el informe de auditoría. Si, a pesar de dicha notificación, la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adoptan las medidas necesarias, el auditor llevará a cabo las actuaciones adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría. (Ref: Apartado A18)

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

- A1. Si los estados financieros auditados, con posterioridad a su publicación, se incluyen en otros documentos, puede que el auditor tenga responsabilidades adicionales con respecto a los hechos posteriores al cierre que tal vez, necesite considerar, tales como los requerimientos legales o reglamentarios relativos a ofertas públicas de valores de las jurisdicciones en las que se realice la oferta de dichos valores. Por ejemplo, puede requerirse que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales hasta la fecha del documento final de oferta. Estos procedimientos pueden consistir en los mencionados en los apartados 6 y 7 aplicados hasta la fecha efectiva del documento final de oferta, o hasta una fecha próxima a ésta, y en la lectura del documento de oferta para valorar si el resto de la información recogida en él es congruente con la información financiera con la que se asocia al auditor.⁷

Definiciones

Fecha de aprobación de los estados financieros (Ref.: Apartado 5(b))

- A2. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, la dirección o los responsables del gobierno de la entidad) que tienen la responsabilidad de concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y especifican el proceso de aprobación necesario. En otras jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación y la entidad sigue sus propios procedimientos para preparar y finalizar sus estados financieros teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y de gobierno. En algunas jurisdicciones se exige la aprobación final de los estados financieros por parte de los accionistas. En ellas, la aprobación final de los accionistas no es necesaria para que el auditor concluya que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros. La fecha de aprobación de los estados financieros a los efectos de las NIA es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

Fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 5(c))

- A3. La fecha del informe de auditoría no puede ser anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que se hayan preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y de que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de los estados financieros.⁸ Por consiguiente, la fecha del informe de auditoría no puede ser anterior a la fecha de aprobación de los estados financieros tal y como se define en el apartado 5(b). Debido a cuestiones administrativas, puede transcurrir cierto tiempo entre la fecha del informe de auditoría, tal como se define en el apartado 5(c), y la fecha en que se entrega el informe de auditoría a la entidad.

Fecha de publicación de los estados financieros (Ref: Apartado 5(d))

- A4. La fecha en la que se publican los estados financieros depende, generalmente, del entorno de regulación de la entidad. En algunas circunstancias, la fecha de publicación de los estados financieros puede ser la fecha en que se presentan ante una autoridad reguladora. Dado que unos estados financieros auditados no pueden publicarse sin el

⁷ Véase la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría", apartado 2.

⁸ NIA 700, apartado 41. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias también identifican el punto en el proceso de información de los estados financieros en el que se espera que la auditoría esté terminada.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

informe de auditoría, la fecha de publicación de los estados financieros auditados no sólo debe coincidir con la fecha del informe de auditoría o ser posterior a ella, sino que también debe coincidir con la fecha en la que se entrega el informe de auditoría a la entidad o ser posterior a ella.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A5. En el caso del sector público, la fecha de publicación de los estados financieros puede ser la fecha en la que los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente se presentan al Parlamento o se hacen públicos de algún otro modo.

Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartados 6-9)

- A6. En función de la valoración del riesgo realizada por el auditor, los procedimientos de auditoría requeridos por el apartado 6 pueden comprender procedimientos, necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, que incluyan la revisión o la realización de pruebas sobre los registros contables o las transacciones efectuadas entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría. Los procedimientos de auditoría requeridos por los apartados 6 y 7 son adicionales a los procedimientos que el auditor pueda aplicar con otros fines y que, sin embargo, proporcionen evidencia sobre hechos posteriores al cierre (por ejemplo, para obtener evidencia de auditoría sobre saldos contables a la fecha de los estados financieros, tales como procedimientos de corte de operaciones o procedimientos relacionados con cobros posteriores de cuentas a cobrar).
- A7. El apartado 7 establece determinados procedimientos de auditoría en este contexto que el auditor debe aplicar de acuerdo con el apartado 6. Los procedimientos que el auditor aplica en relación con hechos posteriores al cierre pueden, sin embargo, depender de la información disponible y, en concreto, del grado de preparación de los registros contables desde la fecha de los estados financieros. Cuando los registros contables no estén actualizados, y por consiguiente, no se hayan preparado estados financieros intermedios (ya sea con fines internos o externos), o no se hayan preparado actas de las reuniones de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, los procedimientos de auditoría aplicables pueden consistir en la inspección de los libros y registros disponibles, incluidos los extractos bancarios. El apartado A8 ofrece ejemplos de algunas cuestiones adicionales que el auditor puede tener en cuenta en el curso de estas indagaciones.
- A8. Además de los procedimientos de auditoría requeridos por el apartado 7, el auditor puede considerar necesario y adecuado:
- leer los últimos presupuestos disponibles de la entidad, los pronósticos de flujos de efectivo y otros informes relacionados de la dirección, referidos a periodos posteriores a la fecha de los estados financieros;
 - indagar entre los asesores jurídicos de la entidad, o ampliar las indagaciones verbales y escritas previas, sobre los litigios y reclamaciones; o
 - examinar si pueden ser necesarias manifestaciones escritas sobre determinados hechos posteriores al cierre para respaldar otra evidencia de auditoría y, de ese modo, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Indagación (Ref: Apartado 7(b))

- A9. A la hora de indagar ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad, sobre si se han producido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros, el auditor puede indagar sobre la situación actual de partidas que se hayan contabilizado basándose en datos preliminares o no concluyentes y puede hacer indagaciones específicas sobre las siguientes cuestiones:

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- Si se han suscrito nuevos compromisos, préstamos o garantías.
- Si han tenido lugar o se han planificado ventas o adquisiciones de activos.
- Si ha habido aumentos de capital o emisión de instrumentos de deuda, tales como una emisión de nuevas acciones u obligaciones, o si se ha alcanzado o planificado algún acuerdo de fusión o de liquidación.
- Si la Administración se ha incautado de algún activo, o si algún activo ha sido destruido, por ejemplo, por un incendio o una inundación.
- Si ha habido algún acontecimiento relativo a contingencias.
- Si se ha realizado o previsto algún ajuste contable inusual.
- Si se han producido o es probable que se produzcan hechos que cuestionen la adecuación de las políticas contables utilizadas en los estados financieros, como ocurriría, por ejemplo, si dichos hechos cuestionaran la validez de la hipótesis de empresa en funcionamiento.
- Si ha ocurrido algún hecho que sea relevante para la medición de las estimaciones o de las provisiones realizadas en los estados financieros.
- Si ha ocurrido algún hecho que sea relevante para la recuperabilidad de los activos.

Lectura de actas (Ref: Apartado 7(c))

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A10. En el sector público, el auditor puede leer las actas oficiales de las sesiones relevantes del Parlamento e indagar sobre las cuestiones tratadas en sesiones con respecto a las cuales aún no estén disponibles las actas oficiales.

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

Responsabilidad de la dirección con el auditor (Ref: Apartado 10)

A11. Como se explica en la NIA 210, los términos del encargo de auditoría incluyen el compromiso de la dirección de informar al auditor de los hechos que puedan afectar a los estados financieros, que pueden llegar a conocimiento de la dirección durante el periodo comprendido entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros⁹.

Doble fecha (Ref: Apartado 12(a))

A12. Cuando, en las circunstancias descritas en el apartado 12(a), el auditor rectifique el informe de auditoría para incluir una fecha adicional limitada a dicha rectificación, se mantiene invariable la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros previos a su modificación por parte de la dirección, ya que dicha fecha informa al lector del momento en que se ha completado el trabajo de auditoría sobre dichos estados financieros. Sin embargo, se incluye una fecha adicional en el informe de auditoría para informar a los usuarios de que los procedimientos del auditor posteriores a aquella fecha se limitan a la modificación posterior de los estados financieros. A continuación se recoge un ejemplo de una fecha adicional:

(Fecha del informe de auditoría), salvo en lo que respecta a la Nota Y que es a día (la fecha de finalización de los procedimientos de auditoría limitados a la modificación descrita en la Nota Y).

Estados financieros no modificados por parte de la dirección (Ref: Apartado 13)

A13. En algunas jurisdicciones, puede que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera no requieran que la dirección publique estados financieros modificados. Esto suele ocurrir cuando la publicación de los estados

⁹ NIA 210, "Acuerdo de los términos del encargo de auditoría", apartado A23.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

financieros correspondientes al periodo siguiente es inminente, siempre y cuando se revele información adecuada en dichos estados financieros.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A14. En el sector público, las medidas adoptadas, de conformidad con el apartado 13, cuando la dirección no modifique los estados financieros pueden comprender también el informar por separado al Parlamento, o a otro órgano al que, por rango jerárquico, corresponda rendir cuentas, sobre las implicaciones de los hechos posteriores al cierre para los estados financieros y el informe de auditoría.

Actuación del auditor para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría (Ref: Apartado 13(b))

A15. El auditor puede necesitar cumplir obligaciones legales adicionales, aunque haya notificado a la dirección que no publique los estados financieros y la dirección haya accedido a la solicitud.

A16. Cuando la dirección haya publicado los estados financieros a pesar de la advertencia del auditor de que no los divulgara a terceros, la actuación del auditor para evitar que se confíe en el informe de auditoría sobre los estados financieros depende de los derechos y obligaciones legales del auditor. Por consiguiente, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

Estados financieros no modificados por parte de la dirección (Ref: Apartado 15)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A17. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir que las entidades del sector público publiquen estados financieros modificados. En dichas circunstancias, la actuación adecuada del auditor puede ser informar al órgano legal correspondiente.

Actuación del auditor para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría (Ref: Apartado 17)

A18. Cuando el auditor considere que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no han adoptado las medidas necesarias para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría sobre los estados financieros anteriormente publicados por la entidad, a pesar de que el auditor les haya notificado previamente su intención de prevenir esa circunstancia, la actuación del auditor dependerá de sus derechos y obligaciones legales. Por consiguiente, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 570

EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Hipótesis de empresa en funcionamiento	2
Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento	3-7
Fecha de entrada en vigor	8
Objetivos	9
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	10-11
Evaluación de la valoración realizada por la dirección	12-14
Periodo siguiente al de valoración de la dirección	15
Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones	16
Conclusiones e informe de auditoría	17
Utilización adecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material	18-20
Utilización inadecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento	21
Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración	22
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	23
Retraso significativo en la aprobación de los estados financieros	24
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Hipótesis de empresa en funcionamiento	A1
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A2-A6
Evaluación de la valoración realizada por la dirección	A7-A12
Periodo posterior al de valoración por la dirección	A13-A14
Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones	A15-A18
Conclusiones e informe de auditoría	A19
Utilización adecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material	A20-A24
Utilización inadecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento	A25-A26
Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración	A27

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 570, "Empresa en funcionamiento", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor, en la auditoría de estados financieros, en relación con la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros.

Hipótesis de empresa en funcionamiento

2. De acuerdo con la hipótesis de empresa en funcionamiento, se considera que una entidad continuará con su negocio en el futuro previsible. Los estados financieros con fines generales se preparan bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. Los estados financieros con fines específicos pueden prepararse, o no, de conformidad con un marco de información financiera en el que la hipótesis de empresa en funcionamiento sea aplicable (por ejemplo, en determinadas jurisdicciones la hipótesis de empresa en funcionamiento no es aplicable en el caso de algunos estados financieros elaborados con criterios fiscales). Cuando la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento resulta apropiada, los activos y pasivos se registran partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. (Ref: Apartado A1)

Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento

3. Algunos marcos de información financiera contienen un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, así como normas relativas a las cuestiones que deben considerarse y a la información que debe revelarse en relación con la continuidad de funcionamiento. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 requiere que la dirección realice una evaluación de la capacidad que tiene la entidad para continuar como empresa en funcionamiento¹. Los requerimientos detallados relativos a la responsabilidad de la dirección de valorar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y la correspondiente información que se debe revelar en los estados financieros también pueden establecerse en las disposiciones legales o reglamentarias.
4. En otros marcos de información financiera pueden no existir requerimientos explícitos de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Sin embargo, teniendo en cuenta que la hipótesis de empresa en funcionamiento es un principio fundamental para la preparación de los estados financieros, como se señala en el apartado 2, la preparación de los estados financieros requiere que la dirección valore la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, aun en el caso de que el marco de información financiera no contenga un requerimiento específico en este sentido.
5. La valoración por parte de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento implica la formulación de un juicio, en un determinado momento, sobre los resultados futuros, inciertos por naturaleza, de hechos o de condiciones. Para la formulación de dicho juicio son relevantes los siguientes factores:
 - El grado de incertidumbre asociado al resultado de un hecho o de una condición aumenta significativamente cuanto más alejado en el futuro se sitúe el hecho, la condición o el resultado. Por este motivo, la mayoría de los marcos de información financiera que requieren una valoración explícita por parte de la dirección especifican el periodo respecto del cual la dirección debe tener en cuenta toda la información disponible.

¹ NIC 1, "Presentación de estados financieros", a partir del 1 de enero de 2009, apartados 25-26.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- La dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza y las condiciones de su negocio, así como el grado en que los factores externos inciden en ella, afectan al juicio relativo a los resultados de los hechos o de las condiciones.
- Cualquier juicio sobre el futuro se basa en la información disponible en el momento en que el juicio se formula. Los hechos posteriores al cierre pueden dar lugar a resultados incongruentes con los juicios que eran razonables en el momento en que se formularon.

Responsabilidades del auditor

6. El auditor tiene la responsabilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación y presentación de los estados financieros, así como de determinar si existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Esta responsabilidad existe aun en el caso de que el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no contenga un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
7. Sin embargo, como se señala en la NIA 200², los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores con respecto a hechos o condiciones futuros que puedan dar lugar a que una entidad cese en su funcionamiento. El auditor no puede predecir dichos hechos o condiciones futuros. Por consiguiente, el hecho de que el informe de auditoría no haga referencia a incertidumbre alguna con respecto a la continuidad como empresa en funcionamiento no puede considerarse garantía de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Fecha de entrada en vigor

8. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:
 - (a) la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la adecuación de la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros.
 - (b) la determinación, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, de la existencia o no de una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, y
 - (c) la determinación de las implicaciones para el informe de auditoría.

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

10. Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo de conformidad con la NIA 315³, el auditor tendrá en cuenta si existen hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Al hacerlo, el auditor determinará si la dirección ha realizado una

² NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

³ NIA 315, "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección significativa mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno", apartado 5.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

valoración preliminar de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y: (Ref: Apartados A2-A5)

- (a) si se ha realizado dicha valoración, el auditor la discutirá con la dirección y determinará si ésta ha identificado hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, en cuyo caso, averiguará los planes de la dirección para hacer frente a dichos hechos y condiciones; o
- (b) si todavía no se ha realizado dicha valoración, el auditor discutirá con la dirección el fundamento de la utilización prevista de la hipótesis de empresa en funcionamiento e indagará ante la dirección sobre la existencia de hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

11. El auditor mantendrá, durante la auditoría, una especial atención ante posible evidencia de auditoría relativa a hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: Apartado A6)

Evaluación de la valoración realizada por la dirección

12. El auditor evaluará la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: Apartados A7-A9; A11-A12)
13. Para evaluar la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor cubrirá el mismo periodo que el utilizado por la dirección para realizar su valoración, de conformidad con el marco de información financiera aplicable o con las disposiciones legales o reglamentarias, si ésta especifica un periodo más amplio. Si la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento cubre un periodo inferior a doce meses desde la fecha de los estados financieros, tal como se define en la NIA 560⁴, el auditor solicitará a la dirección que amplíe su periodo de valoración al menos a 12 meses desde dicha fecha. (Ref: Apartados A10-A12)
14. Para evaluar la valoración realizada por la dirección, el auditor tendrá en cuenta si dicha valoración incluye toda la información relevante de la que el auditor tenga conocimiento como resultado de la auditoría.

Periodo posterior al de valoración por la dirección

15. El auditor indagará ante la dirección sobre su conocimiento de hechos o condiciones posteriores al periodo utilizado por la dirección en su valoración que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: Apartados A13-A14)

Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones

16. Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe o no una incertidumbre material mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales y teniendo en cuenta los factores mitigantes. Dichos procedimientos incluirán: (Ref: Apartado A15)
 - (a) Cuando la dirección no haya realizado una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la solicitud a la dirección de la realización de dicha valoración.

⁴ NIA 560, "Hechos posteriores al cierre", apartado 5(a).

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (b) La evaluación de los planes de la dirección en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa a la empresa en funcionamiento, a si es probable que el resultado de dichos planes mejore la situación y a si los planes de la dirección son factibles teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: Apartado A16)
- (c) Cuando la entidad haya preparado un pronóstico de flujos de efectivo y el análisis de dicho pronóstico sea un factor significativo a la hora de tener en cuenta el resultado futuro de hechos o de condiciones en la evaluación de los planes de la dirección con respecto a actuaciones futuras: (Ref: Apartados A17-A18)
 - (i) la evaluación de la fiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar el pronóstico; y
 - (ii) la determinación de si las hipótesis en las que se basa el pronóstico están adecuadamente fundamentadas.
- (d) La consideración de la disponibilidad de cualquier hecho o información adicional desde la fecha en la que la dirección hizo su valoración.
- (e) La solicitud de manifestaciones escritas a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, en relación con sus planes de actuación futura y con la viabilidad de dichos planes.

Conclusiones e informe de auditoría

- 17. Sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluirá si, a su juicio, existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra son tales que, a juicio del auditor, es necesaria una adecuada revelación de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre para: (Ref: Apartado A19)
 - (a) la presentación fiel de los estados financieros, en el caso de un marco de información financiera de imagen fiel o
 - (b) que los estados financieros no induzcan a error, en el caso de un marco de cumplimiento.

Utilización adecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material

- 18. Si el auditor concluye que la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento es adecuada, teniendo en cuenta las circunstancias, pese a la existencia de una incertidumbre material, determinará si los estados financieros:
 - (a) describen adecuadamente los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y los planes de la dirección para afrontar dichos hechos o dichas condiciones; y
 - (b) revelan claramente que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que, por tanto, aquella puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios. (Ref: Apartado A20)
- 19. Si se revela la información adecuada en los estados financieros, el auditor expresará una opinión no modificada e incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría para:
 - (a) destacar la existencia de una incertidumbre material en relación con el hecho o la condición que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; y

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

(b) llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que revela lo señalado en el apartado 18. (Véase la NIA 706⁵) (Ref: Apartados A21-A22)

20. Si la información revelada en los estados financieros no es adecuada, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según proceda, de conformidad con la NIA 705⁶. El auditor manifestará en el informe de auditoría que existe una incertidumbre material y que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: Apartados A23-A24)

Utilización inadecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento

21. Si los estados financieros se han preparado bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicha hipótesis no es adecuada, el auditor expresará una opinión desfavorable. (Ref: Apartados A25-A26)

Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración

22. Si la dirección no está dispuesta a realizar o ampliar su valoración, cuando el auditor se lo solicite, éste tendrá en cuenta las implicaciones de este hecho para el informe de auditoría. (Ref: Apartado A27)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

23. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad⁷, el auditor les comunicará los hechos o las condiciones identificados que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Dicha comunicación a los responsables del gobierno de la entidad se referirá, entre otras cosas, a lo siguiente:
- (a) si los hechos o las condiciones constituyen una incertidumbre material;
 - (b) si es adecuada la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación y presentación de los estados financieros; y
 - (c) si es adecuada la correspondiente información revelada en los estados financieros.

Retraso significativo en la aprobación de los estados financieros

24. Si se produce un retraso significativo en la aprobación de los estados financieros por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad a partir de la fecha de los estados financieros, el auditor indagará sobre los motivos de dicho retraso. Si el auditor considera que el retraso puede estar relacionado con hechos o condiciones relativos a la valoración de la capacidad de continuar como empresa en funcionamiento, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales necesarios, descritos en el apartado 16, y considerará el efecto sobre su conclusión en relación con la existencia de una incertidumbre material, según lo previsto en el apartado 17.

5 NIA 706, "Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente".

6 NIA 705, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente".

7 NIA 260, "Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad", apartado 13.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Hipótesis de empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 2)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A1. La utilización por la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento también es relevante en el caso de las entidades del sector público. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público (NICSP)⁸ trata la cuestión de la capacidad de las entidades del sector público para continuar como empresas en funcionamiento. En el caso de las entidades del sector público que operan con ánimo de lucro, los riesgos que afectan a la capacidad de continuar como empresa en funcionamiento pueden surgir, aunque no solamente, cuando el apoyo de la Administración puede reducirse o retirarse, o en el caso de privatización. Los hechos o las condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de una entidad del sector público de continuar como empresa en funcionamiento pueden incluir situaciones en las que la entidad del sector público carezca de financiación para su continuidad, o cuando se adopten decisiones políticas que afecten a los servicios que presta la entidad del sector público.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Hechos o condiciones que pueden generar dudas sobre la hipótesis de empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 10)

- A2. A continuación se proporcionan ejemplos de hechos o de condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la hipótesis de empresa en funcionamiento. Esta relación no es exhaustiva. Por otra parte, la existencia de uno o más de los elementos de esta relación no siempre significa que exista una incertidumbre que resulta material.

Financieros

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

Operativos

- Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades.
- Salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución.

⁸ NICSP 1, "Presentación de estados financieros", a partir del 1 de enero de 2009, apartados 38-41.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales.
- Dificultades laborales.
- Escasez de suministros importantes.
- Aparición de un competidor de gran éxito.

Otros

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

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

- A3. Los procedimientos de valoración del riesgo requeridos por el apartado 10 ayudan al auditor a determinar si es probable que la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento sea una cuestión importante, así como su impacto en la planificación de la auditoría. Dichos procedimientos también permiten mantener discusiones más oportunas con la dirección, incluida la discusión sobre los planes de la dirección y sobre la resolución de cualquier problema identificado relativo a la hipótesis de empresa en funcionamiento.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

- A4. La dimensión de una entidad puede afectar a su capacidad para soportar condiciones adversas. Las entidades de pequeña dimensión pueden ser capaces de reaccionar rápidamente para aprovechar las oportunidades, pero pueden carecer de reservas para sostener sus operaciones.
- A5. Entre las condiciones de especial relevancia para las entidades de pequeña dimensión se incluyen el riesgo de que los bancos y otros prestamistas puedan dejar de dar apoyo financiero a la entidad, así como la posible pérdida de un proveedor principal, de un cliente importante, de un empleado clave o del derecho a operar bajo licencia, en régimen de franquicia o al amparo de otro acuerdo legal.

Mantenimiento durante la auditoría de una especial atención ante posible evidencia de auditoría sobre hechos o condiciones (Ref: Apartado 11)

- A6. La NIA 315 requiere que el auditor revise su valoración del riesgo y que modifique, en consecuencia, los procedimientos de auditoría posteriores planificados cuando, en el transcurso de la auditoría, se obtenga evidencia de auditoría adicional que afecte a su valoración del riesgo⁹. Si se identifican hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para seguir como empresa en funcionamiento después de que el auditor haya realizado su valoración del riesgo, adicionalmente a la aplicación de los procedimientos descritos en el apartado 16 puede ser necesario revisar la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección

⁹ NIA 315, apartado 31.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

material. La existencia de dichos hechos o condiciones también puede afectar a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores en respuesta a los riesgos valorados. La NIA 330¹⁰ establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre esta cuestión.

Evaluación de la valoración realizada por la dirección

Valoración realizada por la dirección, análisis que la fundamenta y evaluación del auditor
(Ref: Apartado 12)

- A7. La valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento es una parte fundamental en el examen que el auditor realiza de la utilización por la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento.
- A8. No es responsabilidad del auditor suplir la falta de análisis por parte de la dirección. En algunas circunstancias, sin embargo, la falta de un análisis detallado de la dirección para fundamentar su valoración puede no ser un impedimento para que el auditor concluya si la utilización por la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento es adecuada en ese caso. Por ejemplo, cuando existe un historial de operaciones rentables y un fácil acceso a recursos financieros, la dirección puede realizar su valoración sin necesidad de realizar un análisis detallado. En este caso, la evaluación por parte del auditor de la adecuación de la valoración realizada por la dirección puede realizarse sin aplicar procedimientos de evaluación detallados, siempre que los demás procedimientos de auditoría aplicados por el auditor sean suficientes para permitirle concluir si la utilización por la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada en esas circunstancias.
- A9. En otros casos, la evaluación de la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, requerida por el apartado 12, puede incluir una evaluación del proceso seguido por la dirección para realizar su valoración, de las hipótesis sobre las que se ha basado la valoración, así como de los planes de actuación futura de la dirección y de su viabilidad en esas circunstancias.

Periodo cubierto por la valoración realizada por la dirección (Ref: Apartado 13)

- A10. La mayoría de los marcos de información financiera que requieren una valoración explícita por parte de la dirección, especifican el periodo para el que la dirección debe tener en cuenta toda la información disponible¹¹.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartados 12-13)

- A11. En muchos casos, es posible que la dirección de entidades de pequeña dimensión no haya preparado una valoración detallada de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, sino que, en su lugar, pueda basarse en su conocimiento profundo del negocio y en las perspectivas de futuro previstas. Sin embargo, de acuerdo con los requerimientos de esta NIA, es necesario que el auditor evalúe la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En el caso de entidades de pequeña dimensión, puede ser adecuado discutir con la dirección la financiación a medio y largo plazo de la entidad, siempre y cuando la opinión de la dirección pueda ser corroborada mediante evidencia documental suficiente y no sea incongruente con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad. Por lo tanto, el requerimiento del apartado 13 de que el auditor solicite a la dirección que amplíe su valoración puede satisfacerse, por ejemplo, mediante la discusión, la realización de indagaciones y la inspección de documentación de soporte, como, por ejemplo, pedidos recibidos para suministros futuros, evaluados en cuanto a su viabilidad o corroborados de otro modo.

¹⁰ NIA 330, "Respuestas del auditor a los riesgos valorados".

¹¹ Por ejemplo, la NIC 1 lo define como un periodo que debería ser al menos de, pero sin tener que limitarse a, doce meses desde el cierre del ejercicio.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

A12. A menudo, la continuidad del apoyo de los propietarios-gerentes es importante para la capacidad de las entidades de pequeña dimensión de continuar como empresas en funcionamiento. Cuando una entidad pequeña se financia, principalmente, por un préstamo del propietario-gerente, puede ser importante que dichos fondos no se retiren. Por ejemplo, la continuidad de una entidad de pequeña dimensión con dificultades financieras puede depender de que el propietario-gerente subordine su préstamo a la entidad a favor de los bancos u otros acreedores, o de que el propietario-gerente avale un préstamo a la entidad proporcionando como garantía sus activos personales. En estas circunstancias, el auditor puede obtener evidencia documental adecuada de la subordinación del préstamo del propietario-gerente o del aval. Cuando una entidad depende de apoyo adicional del propietario-gerente, el auditor puede evaluar la capacidad de aquel de cumplir con las obligaciones derivadas del acuerdo de apoyo. Adicionalmente, el auditor puede solicitar confirmación escrita de los términos y las condiciones establecidas para dicho apoyo, así como de la intención o el compromiso del propietario-gerente.

Periodo posterior al de valoración por la dirección (Ref: Apartado 15)

A13. Tal como el apartado 11 requiere, el auditor mantiene una especial atención ante posibles hechos conocidos, programados o no, o condiciones que surjan con posterioridad al periodo de valoración utilizado por la dirección y que pueden poner en duda la adecuación de la utilización, por parte de la dirección, de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros. Teniendo en cuenta que el grado de incertidumbre asociada al resultado de un hecho o de una condición aumenta cuanto mayor es la distancia del hecho o la condición en el futuro, al considerar hechos o condiciones de un futuro lejano, los indicios de problemas relacionados con la hipótesis de empresa en funcionamiento tienen que ser significativos para que el auditor deba considerar llevar a cabo actuaciones adicionales. Si se identifican dichos hechos o condiciones, puede resultar necesario que el auditor solicite a la dirección que evalúe la significatividad potencial del hecho o de la condición sobre su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En dichas circunstancias resultan de aplicación los procedimientos del apartado 16.

A14. Aparte de indagar ante la dirección, el auditor no tiene la responsabilidad de aplicar otros procedimientos de auditoría para identificar hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento con posterioridad al periodo objeto de la valoración de la dirección, el cual, como se indica en el apartado 13, deberá ser de al menos doce meses a contar desde la fecha de los estados financieros.

Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones (Ref: Apartado 16)

A15. Entre los procedimientos de auditoría que son relevantes para el requerimiento del apartado 16 se encuentran los siguientes:

- El análisis y la discusión con la dirección de los pronósticos de flujos de efectivo y de beneficios y otros pronósticos relevantes.
- El análisis y la discusión de los últimos estados financieros intermedios disponibles de la entidad.
- La lectura de los términos de los empréstitos y de los contratos de préstamo, así como la determinación de si alguno de ellos se ha incumplido.
- La lectura de las actas de las reuniones de los accionistas, de los responsables del gobierno de la entidad y de los comités relevantes en busca de referencias a dificultades financieras.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- La indagación ante los asesores jurídicos de la entidad sobre la existencia de litigios y de reclamaciones, así como sobre la razonabilidad de las valoraciones realizadas por la dirección de sus resultados y la estimación de sus repercusiones financieras.
- La confirmación de la existencia, legalidad y exigibilidad de los acuerdos con partes vinculadas y con terceros para proporcionar o mantener apoyo financiero, así como la valoración de la capacidad financiera de dichas partes para proporcionar fondos adicionales.
- La evaluación de los planes de la entidad para atender los pedidos de clientes en suspenso.
- La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con hechos posteriores al cierre para identificar los que reducen la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento o, de otro modo, afectan a dicha capacidad.
- La confirmación de la existencia, de los términos y de la adecuación de las facilidades de crédito.
- La obtención y revisión de informes de actuaciones de las autoridades reguladoras.
- La determinación de la adecuación del fundamento de cualquier enajenación de activos planificada.

Evaluación de los planes de actuaciones futuras de la dirección (Ref: Apartado 16(b))

A16. La evaluación de los planes de acciones futuras de la dirección puede incluir la indagación ante la dirección sobre sus planes de actuaciones futuras; por ejemplo, sus planes de liquidar activos, de tomar dinero prestado o de renegociar la deuda, de reducir o de posponer gastos, o de aumentar capital.

Periodo de la valoración realizada por la dirección (Ref: Apartado 16(c))

A17. Adicionalmente a los procedimientos que el apartado 16(c) requiere, el auditor puede comparar:

- la información financiera prospectiva relativa a periodos anteriores recientes con los resultados históricos; y
- la información financiera prospectiva relativa al periodo actual con los resultados obtenidos hasta la fecha.

A18. Cuando las hipótesis de la dirección comporten un apoyo continuado de terceros, ya sea a través de la subordinación de préstamos, de compromisos de mantener o de proporcionar financiación adicional, o de garantías, y dicho apoyo sea importante para la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor puede considerar la necesidad de solicitar confirmación escrita (incluidos los términos y las condiciones) de dichos terceros y obtener evidencia de su capacidad para proporcionar dicho apoyo.

Conclusiones e informes de auditoría (Ref: Apartado 17)

A19. La expresión "incertidumbre importante"¹² se emplea en la NIC 1 al tratar las incertidumbres relacionadas con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que deberían revelarse en los estados financieros. En algunos otros marcos de información financiera, la expresión "incertidumbre significativa" se emplea en circunstancias similares.

¹² En esta NIA se utiliza la expresión "incertidumbre material" con idéntico significado a la expresión "incertidumbre importante" empleada en la NIC 1.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Utilización adecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material

Adecuación de la revelación de una incertidumbre material (Ref: Apartado 18)

A20. La determinación de la adecuación de la información revelada en los estados financieros puede implicar determinar si dicha información llama la atención del lector de forma explícita sobre la posibilidad de que la entidad pueda no ser capaz de continuar realizando sus activos y liquidando sus pasivos en el curso normal de los negocios.

Informe de auditoría cuando se revela adecuadamente la incertidumbre material (Ref: Apartado 19)

A21. A continuación se recoge un ejemplo de un párrafo de énfasis cuando el auditor se ha satisfecho de la adecuación de la información revelada en la nota explicativa:

Párrafo de énfasis

Sin que implique introducir salvedades en la opinión, llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros que indica que la sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo circulante de la sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Esta situación, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota X, indica la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la sociedad para continuar como empresa en funcionamiento.

A22. En una situación en la que existan varias incertidumbres materiales que sean significativas para los estados financieros en su conjunto, el auditor puede considerar adecuado, en casos extremadamente poco frecuentes, denegar la opinión en lugar de redactar un párrafo de énfasis. La NIA 705 proporciona orientaciones sobre esta cuestión.

Informe de auditoría cuando no se revela adecuadamente una incertidumbre material (Ref: Apartado 20)

A23. Ejemplo de los párrafos pertinentes cuando se ha de expresar una opinión con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

Los acuerdos financieros de la sociedad expiran y los importes pendientes han de pagarse el 19 de marzo de 20X1. La sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva. Esta situación indica la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la sociedad para continuar como empresa en funcionamiento y, por lo tanto, la empresa puede no ser capaz de realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. Los estados financieros (y sus notas explicativas) no revelan plenamente este hecho.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por la información revelada incompletamente mencionada en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades", los estados financieros expresan la imagen fiel de (o "presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,") la situación financiera de la sociedad a 31 de diciembre de 20X0, de sus resultados y de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con...

A24. Ejemplo de los párrafos pertinentes cuando se ha de expresar una opinión desfavorable.

Fundamento de la opinión desfavorable

Los acuerdos de financiación de la sociedad expiraron y los importes pendientes deberían haberse pagado el 31 de diciembre de 20X0. La sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva y está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Estos hechos indican la existencia de una

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la sociedad para continuar como empresa en funcionamiento y, por lo tanto, la empresa puede no ser capaz de realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. Los estados financieros (y sus notas explicativas) no revelan este hecho.

Opinión desfavorable

En nuestra opinión, debido a la omisión de la información mencionada en el párrafo de "Fundamento de la opinión desfavorable", los estados financieros no expresan la imagen fiel de (o "presentan fielmente") la situación financiera de la sociedad a 31 de diciembre de 20X0, de sus resultados y de los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con...

Utilización inadecuada de la hipótesis de empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 21)

A25. Si los estados financieros se han preparado bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicha hipótesis no es adecuada, será aplicable el requerimiento del apartado 21 que establece que el auditor exprese una opinión desfavorable, con independencia de que los estados financieros revelen o no la utilización inadecuada por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento.

A26. Si la dirección de la entidad debe, o decide, preparar estados financieros, no siendo adecuada la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento dadas las circunstancias, los estados financieros se prepararán sobre una base alternativa (por ejemplo, criterio de liquidación). El auditor puede realizar una auditoría de dichos estados financieros siempre que determine que la base alternativa en la que se apoyan constituye un marco de información financiera aceptable en esas circunstancias. El auditor puede expresar una opinión no modificada sobre dichos estados financieros, siempre que la información revelada sea adecuada, si bien puede considerar apropiado o necesario incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría para llamar la atención del usuario sobre la base alternativa y sobre los motivos de su utilización.

Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración (Ref: Apartado 22)

A27. En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que realice o amplíe su valoración. Si la dirección no está dispuesta a hacerlo, puede ser adecuada una opinión con salvedades o la denegación de opinión en el informe de auditoría, debido a que puede no ser posible que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, tal como la referente a la existencia de planes elaborados por la dirección o a la existencia de otros factores mitigantes.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 580

MANIFESTACIONES ESCRITAS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-2
Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría	3-4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivos	6
Definiciones	7-8
Requerimientos	
Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas	9
Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección	10-12
Otras manifestaciones escritas	13
Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos	14
Forma de las manifestaciones escritas	15
Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas	16-20
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría	A1
Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas	A2-A6
Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección	A7-A9
Otras manifestaciones escritas	A10-A13
Comunicación de una cantidad umbral	A14
Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos	A15-A18
Forma de las manifestaciones escritas	A19-A21
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A-22
Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas	A23-A27
Anexo 1: Lista de las NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas	
Anexo 2: Ejemplo de carta de manifestaciones	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 580, "Manifestaciones escritas", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad.
2. En el anexo 1 se incluye una lista de otras NIA que contienen requerimientos específicos de manifestaciones escritas sobre materias objeto de análisis. Los requerimientos específicos de manifestaciones escritas de otras NIA no limitan la aplicación de esta NIA.

Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría

3. La evidencia de auditoría es la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que se basa su opinión¹. Las manifestaciones escritas constituyen información necesaria que el auditor requiere, con respecto a la auditoría de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, las manifestaciones escritas constituyen evidencia de auditoría, similar a las respuestas a indagaciones. (Ref: Apartado A1)
4. Si bien las manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre ninguna de las cuestiones a las que se refieren. Asimismo, el hecho de que la dirección haya proporcionado manifestaciones escritas fiables no afecta a la naturaleza o a la extensión de otra evidencia de auditoría que el auditor obtiene con respecto al cumplimiento de las responsabilidades de la dirección o con respecto a afirmaciones concretas.

Fecha de entrada en vigor

5. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

6. Los objetivos del auditor son:
 - (a) la obtención de manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad relativas a que consideran haber cumplido su responsabilidad en cuanto a la preparación de los estados financieros y a la integridad de la información proporcionada al auditor;
 - (b) fundamentar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o para afirmaciones concretas contenidas en los estados financieros mediante manifestaciones escritas, cuando el auditor lo considere necesario o lo requieran otras NIA; y UDITING
 - (c) responder de modo adecuado a las manifestaciones escritas proporcionadas por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, o si la dirección o, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan las manifestaciones escritas solicitadas por el auditor.

Definiciones

7. A efectos de las NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:
Manifestación escrita: documento suscrito por la dirección y proporcionado al auditor con el propósito de confirmar determinadas materias o soportar otra evidencia de auditoría. En este contexto, las manifestaciones escritas no incluyen los estados financieros, las afirmaciones contenidas en ellos, o en los libros y registros en los que se basan.
8. A efectos de esta NIA, las referencias a "la dirección" deben entenderse realizadas a "la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad".

¹ NIA 500, "Evidencia de auditoría," apartado 5(c).

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Asimismo, en el caso de un marco de imagen fiel, la dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros o de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Requerimientos

Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas

9. El auditor solicitará manifestaciones escritas a los miembros de la dirección que tengan las responsabilidades adecuadas sobre los estados financieros y conocimientos de las cuestiones de que se trate. (Ref: Apartado A2-A6)

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección

Preparación de los estados financieros

10. El auditor solicitará a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de que ha cumplido su responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, cuando proceda, de su presentación fiel, según lo expresado en los términos del encargo de auditoría². (Ref: Apartados A7-A9, A14, A22)

Información proporcionada e integridad de las transacciones

11. El auditor solicitará a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de que:
 - (a) ha proporcionado al auditor toda la información y el acceso pertinentes, de conformidad con lo acordado en los términos del encargo de auditoría³, y
 - (b) todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros. (Ref: Apartados A7-A9, A14, A22)

Descripción de las responsabilidades de la dirección en las manifestaciones escritas

12. Las responsabilidades de la dirección se describirán en las manifestaciones escritas requeridas en los apartados 10 y 11 en la forma en que dichas responsabilidades se describen en los términos del encargo de auditoría.

Otras manifestaciones escritas

13. Otras NIA requieren que el auditor solicite manifestaciones escritas. Si, además de dichas manifestaciones requeridas, el auditor determinara que es necesario obtener una o más manifestaciones escritas para fundamentar otra evidencia de auditoría relevante para los estados financieros o una o más afirmaciones concretas de los estados financieros, el auditor las solicitará. (Ref: Apartados A10-A13, A14, A22)

Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos

14. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros. Las manifestaciones escritas se referirán a todos los estados financieros y periodo o periodos a los que se refiere el informe de auditoría. (Ref: Apartados A15-A18)

Forma de las manifestaciones escritas

15. Las manifestaciones escritas adoptarán la forma de una carta de manifestaciones dirigida al auditor. Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la dirección realice declaraciones públicas escritas relativas a sus responsabilidades y el auditor determina que dichas declaraciones proporcionan parte o la totalidad de las manifestaciones requeridas por los apartados 10 u 11, no será necesario incluir en la carta de

² NIA 210, "Acuerdo de los términos del encargo de auditoría", apartado 6(b)(i).

³ NIA 210, apartado 6(b)(iii).

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

manifestaciones las cuestiones relevantes cubiertas por dichas declaraciones. (Ref: Apartados A19-A21)

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas

16. Si el auditor tiene reservas sobre la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento, determinará el efecto que dichas reservas pueden tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general. (Ref: Apartados A24-A25)
17. En especial, si las manifestaciones escritas son incongruentes con otra evidencia de auditoría, el auditor aplicará procedimientos de auditoría para intentar resolver la cuestión. Si la cuestión no se resuelve, el auditor reconsiderará la valoración de la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o su compromiso con ellos o su cumplimiento, y determinará el efecto que esto puede tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general. (Ref: Apartado A23)
18. Si el auditor llega a la conclusión de que las manifestaciones escritas no son fiables, adoptará todas las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la opinión en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 705⁴, teniendo en cuenta el requerimiento del apartado 20 de esta NIA.

Manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

19. Si la dirección no proporciona una o más manifestaciones escritas de las solicitadas, el auditor:
 - (a) discutirá la cuestión con la dirección;
 - (b) evaluará de nuevo la integridad de la dirección y evaluará el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general; y
 - (c) adoptará las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la opinión en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 705, teniendo en cuenta el requerimiento del apartado 20 de esta NIA.

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección

20. El auditor denegará la opinión sobre los estados financieros, de conformidad con la NIA 705, cuando:
 - (a) concluya que existen suficientes dudas sobre la integridad de la dirección como para que las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11 no sean fiables; o
 - (b) la dirección no facilite las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11. (Ref: Apartados A26-A27)

⁴ NIA 705, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría (Ref: Apartado 3)

A1. Las manifestaciones escritas son una fuente importante de evidencia de auditoría. El hecho de que la dirección modifique o no facilite las manifestaciones escritas solicitadas puede alertar al auditor sobre la posibilidad de que existan una o más cuestiones significativas. Asimismo, la solicitud de manifestaciones escritas, en lugar de verbales, en muchos casos puede llevar a la dirección a considerar dichas cuestiones de una forma más rigurosa, lo que mejora la calidad de las manifestaciones.

Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas (Ref: Apartado 9)

- A2. Las manifestaciones escritas se solicitan a los responsables de la preparación de los estados financieros. Estas personas pueden variar en función de la estructura de gobierno de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables; no obstante, la dirección (más que los responsables del gobierno de la entidad) es a menudo la parte responsable. Por consiguiente, pueden solicitarse manifestaciones escritas al presidente ejecutivo y al director financiero de la entidad, o a las personas con cargos equivalentes en aquellas entidades en las que no se utilicen dichas denominaciones. En algunas circunstancias, sin embargo, otras partes, como los responsables del gobierno de la entidad, son también responsables de la preparación de los estados financieros.
- A3. Debido a su responsabilidad en la preparación de los estados financieros, y sus responsabilidades relativas a la gestión del negocio de la entidad, sería de esperar que la dirección tuviera conocimiento suficiente del proceso seguido por la entidad para la preparación y presentación de los estados financieros y de las afirmaciones contenidas en los mismos, en los que basar las manifestaciones escritas.
- A4. No obstante, en algunos casos la dirección puede decidir realizar indagaciones entre otras personas que participen en la preparación y presentación de los estados financieros y de las afirmaciones contenidas en éstos, incluidas las personas que tengan conocimientos especializados relativos a las cuestiones sobre las que se solicitan las manifestaciones escritas. Estas personas pueden ser, entre otras:
- Un actuario responsable de mediciones contables que se determinen actuarialmente.
 - Ingenieros empleados que puedan tener responsabilidad y conocimientos especializados sobre mediciones de obligaciones medioambientales.
 - Asesores internos que puedan proporcionar información esencial para las provisiones por reclamaciones judiciales.
- A5. En algunos casos, la dirección puede incluir en las manifestaciones escritas un lenguaje limitativo, en el sentido de que las manifestaciones se realizan según su leal saber y entender. Es razonable que el auditor acepte dicha redacción cuando tenga el convencimiento de que las manifestaciones se realizan por quienes tienen las responsabilidades y los conocimientos adecuados sobre las cuestiones incluidas en las manifestaciones.
- A6. El auditor, con el fin de reforzar la necesidad de que la dirección realice manifestaciones fundadas, puede solicitar que la dirección incluya en las manifestaciones escritas una confirmación de que ha realizado las indagaciones que ha considerado adecuadas para estar en posición de realizar las manifestaciones escritas solicitadas. No se espera que dichas indagaciones requieran, por lo general, un proceso interno formal que vaya más allá de los que ya estén establecidos por la entidad.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección (Ref: Apartados 10-11)

- A7. La evidencia de auditoría obtenida durante la realización de la auditoría con respecto al cumplimiento por la dirección de las responsabilidades a las que se refieren los apartados 10 y 11 no es suficiente si no se obtiene confirmación de la dirección de que considera que ha cumplido dichas responsabilidades. Esto se debe a que el auditor no puede juzgar, basándose sólo en otra evidencia de auditoría, si la dirección ha preparado y presentado los estados financieros, así como si ha proporcionado información al auditor, sobre la base del reconocimiento acordado y de la comprensión de sus responsabilidades. Por ejemplo, el auditor no podría concluir que la dirección le ha proporcionado toda la información relevante acordada en los términos del encargo de auditoría sin haberlo preguntado y sin haber recibido confirmación a este respecto.
- A8. Las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11 parten del reconocimiento y de la comprensión, por parte de la dirección, de sus responsabilidades, reconocimiento realizado por la dirección en los términos del encargo de auditoría, solicitándole confirmación de que las ha cumplido. El auditor también puede pedir a la dirección que vuelva a confirmar en manifestaciones escritas el reconocimiento y la comprensión de sus responsabilidades. Esto es habitual en algunas jurisdicciones, pero puede ser especialmente adecuado, en cualquier caso, cuando:
- las personas que firmaron los términos del encargo de auditoría en nombre de la entidad ya no tengan las responsabilidades relevantes;
 - los términos del encargo de auditoría se hubieran preparado en un ejercicio anterior;
 - exista algún indicio de que la dirección malinterpreta dichas responsabilidades; o
 - hubiera habido cambios de circunstancias que lo hicieran adecuado.

De forma congruente con el requerimiento de la NIA 210⁵, esta nueva confirmación de la dirección sobre el reconocimiento y la comprensión de sus responsabilidades no se realiza sin perjuicio del leal saber y entender de la dirección (según lo indicado en el apartado A5 de esta NIA).

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A9. Los mandatos de auditoría de los estados financieros de entidades del sector público pueden ser más amplios que los de otras entidades. En consecuencia, la premisa relativa a las responsabilidades de la dirección, a partir de la cual se realiza la auditoría de los estados financieros de una entidad del sector público, puede dar lugar a manifestaciones escritas adicionales. Estas pueden incluir manifestaciones escritas que confirmen que las transacciones y hechos se han realizado de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones.

Otras manifestaciones escritas (Ref: Apartado 13)

Manifestaciones escritas adicionales sobre los estados financieros

- A10. Además de las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 10, el auditor puede considerar necesario solicitar otras manifestaciones escritas sobre los estados financieros. Dichas manifestaciones escritas pueden complementar la manifestación escrita requerida por el apartado 10, pero no forman parte de ella. Puede tratarse de manifestaciones sobre lo siguiente:
- si la selección y la aplicación de políticas contables son adecuadas; y
 - si cuestiones como las siguientes, cuando sean relevantes de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, se han reconocido, medido, presentado o revelado de conformidad con dicho marco:

⁵ NIA 210, apartado 6(b).

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- o los planes o las intenciones que puedan afectar al valor contable o a la clasificación de activos y pasivos;
- o los pasivos, ya sean reales o contingentes;
- o la titularidad o el control de activos, los derechos de retención o gravámenes sobre activos, y activos pignorados como garantía; y
- o los aspectos de las disposiciones legales y reglamentarias y de los acuerdos contractuales que puedan afectar a los estados financieros, incluido el incumplimiento.

Manifestaciones escritas adicionales sobre información proporcionada al auditor

A11. Adicionalmente a las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 11, el auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que le proporcione manifestaciones escritas de que ha comunicado al auditor todas las deficiencias de control interno de las que la dirección tenga conocimiento.

Manifestaciones escritas sobre afirmaciones concretas

A12. En la obtención de evidencia sobre juicios o intenciones, o en la evaluación de éstos, el auditor puede considerar una o más de las siguientes circunstancias:

- El historial de la entidad a la hora de llevar a cabo las intenciones que ha declarado.
- Los motivos de la entidad para elegir una actuación concreta.
- La capacidad de la entidad para seguir una actuación específica.
- La existencia o la falta de cualquier otra información que pudiera haberse obtenido en el transcurso de la auditoría que pueda ser incongruente con el juicio o con la intención de la dirección.

A13. Adicionalmente, el auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que le proporcione manifestaciones escritas sobre afirmaciones concretas de los estados financieros; en especial, para sustentar el conocimiento que el auditor haya obtenido de otra evidencia de auditoría sobre el juicio o la intención de la dirección con respecto a una afirmación concreta o a su integridad. Por ejemplo, si la intención de la dirección es importante para determinar el criterio de valoración de inversiones, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sin una manifestación escrita de la dirección sobre sus intenciones. Aunque dichas manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación.

Comunicación de una cantidad umbral (Ref: Apartados 10-11, 13)

A14. La NIA 450 requiere del auditor que acumule las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes⁶. El auditor puede determinar un umbral a partir del cual las incorrecciones no puedan considerarse claramente insignificantes. Del mismo modo, el auditor puede considerar la posibilidad de comunicar a la dirección un umbral a efectos de las manifestaciones escritas solicitadas.

Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos (Ref: Apartado 14)

A15. Debido a que las manifestaciones escritas constituyen evidencia de auditoría necesaria, la opinión del auditor no puede expresarse, y el informe de auditoría no puede fecharse, antes de la fecha de las manifestaciones escritas. Asimismo, debido a que al auditor le

⁶ NIA 450, "Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría", apartado 5.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

conciernen los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría que puedan requerir ajustar los estados financieros o revelar información en ellos, la fecha de las manifestaciones escritas es lo más cercana posible a la del informe de auditoría sobre los estados financieros, pero no posterior.

- A16. En algunas circunstancias puede ser adecuado que el auditor obtenga manifestaciones escritas sobre una afirmación concreta de los estados financieros en el transcurso de la auditoría. En este caso, puede ser necesario solicitar manifestaciones escritas actualizadas.
- A17. Las manifestaciones escritas se realizan sobre todos los periodos a los que se refiere el informe de auditoría porque la dirección necesita reafirmar que las manifestaciones escritas que hizo anteriormente con respecto a los periodos anteriores siguen siendo adecuadas. El auditor y la dirección pueden acordar una forma de manifestaciones escritas que actualice las manifestaciones escritas relativas a los periodos anteriores, haciendo referencia a si existen cambios con respecto a dichas manifestaciones escritas y, de ser así, de qué cambios se trata.
- A18. Pueden darse situaciones en las que la dirección actual no hubiera estado presente durante todos los periodos a los que se refiere el informe de auditoría. Dichas personas pueden afirmar que no están en situación de proporcionar parte o la totalidad de las manifestaciones escritas debido a que no ocupaban ese cargo durante el periodo. Este hecho, sin embargo, no reduce las responsabilidades de dichas personas en relación con los estados financieros en su conjunto. En consecuencia, sigue siendo aplicable el requerimiento de que el auditor les solicite manifestaciones escritas que cubran la totalidad del periodo o periodos relevantes.

Forma de las manifestaciones escritas (Ref: Apartado 15)

- A19. Las manifestaciones escritas deben incluirse en una carta de manifestaciones dirigida al auditor. En algunas jurisdicciones, sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir a la dirección que realice una declaración pública escrita sobre sus responsabilidades. Aunque dicha declaración es una manifestación dirigida a los usuarios de los estados financieros o a las autoridades correspondientes, el auditor puede determinar que es una forma adecuada de manifestación escrita con respecto a la totalidad o parte de las manifestaciones requeridas por los apartados 10 u 11. En consecuencia, no es necesario incluir en la carta de manifestaciones las cuestiones relevantes cubiertas por dicha declaración. Los factores que pueden afectar a la determinación del auditor incluyen los siguientes:
- Si la declaración incluye una confirmación del cumplimiento de las responsabilidades a las que hacen referencia los apartados 10 y 11.
 - Si la declaración la han realizado o aprobado aquellos a los que el auditor solicita las manifestaciones escritas relevantes.
 - Si se proporciona al auditor una copia de la declaración en la fecha más cercana posible a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros, pero no posterior (véase apartado 14).
- A20. Una declaración formal del cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias de la aprobación de los estados financieros, no aportaría información suficiente para demostrar al auditor que se han realizado, conscientemente, todas las manifestaciones necesarias. La expresión de las responsabilidades de la dirección en las disposiciones legales o reglamentarias tampoco es un sustituto de las manifestaciones escritas solicitadas.
- A21. En el anexo 2 se proporciona un ejemplo ilustrativo de una carta de manifestaciones.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartados 10-11, 13)

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

A22. La NIA 260 requiere al auditor que comunique a los responsables del gobierno de la entidad las manifestaciones escritas que haya solicitado a la dirección⁷.

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas (Ref: Apartados 16-17)

A23. En el caso de que se hayan detectado incongruencias entre una o más manifestaciones escritas y la evidencia de auditoría obtenida de otra fuente, el auditor puede considerar si la valoración del riesgo sigue siendo adecuada y, en el caso de que no lo fuera, revisar la valoración del riesgo y determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados.

A24. Las reservas sobre la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento, pueden llevar al auditor a la conclusión de que el riesgo de que la dirección realice manifestaciones inexactas en los estados financieros es tal que no se puede realizar una auditoría. En este caso, el auditor puede considerar la posibilidad de renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten, salvo que los responsables del gobierno de la entidad adopten medidas correctoras adecuadas. No obstante, dichas medidas pueden no ser suficientes para permitir que el auditor exprese una opinión no modificada.

A25. La NIA 230 requiere al auditor que documente las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría, las conclusiones al respecto alcanzadas y los juicios profesionales significativos emitidos para llegar a dichas conclusiones⁸. El auditor puede haber identificado cuestiones significativas relacionadas con la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento y, no obstante, haber llegado a la conclusión de que las manifestaciones escritas son fiables. En este caso, la cuestión significativa se documenta de conformidad con la NIA 230.

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección (Ref: Apartado 20)

A26. Tal y como se explica en el apartado A7, el auditor no puede juzgar solamente a partir de otra evidencia de auditoría si la dirección ha cumplido las responsabilidades a las que se refieren los apartados 10 y 11. Por ello, si, como se describe en el apartado 20(a), el auditor concluye que las manifestaciones escritas sobre estas cuestiones no son fiables, o si la dirección no le proporciona dichas manifestaciones escritas, el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Los posibles efectos sobre los estados financieros de dicha imposibilidad no se limitan a elementos, cuentas o partidas concretas de los estados financieros, sino que son generalizados. La NIA 705 requiere al auditor que, en dichas circunstancias, deniegue la opinión sobre los estados financieros⁹.

A27. El hecho de que unas manifestaciones escritas contengan modificaciones con respecto a las solicitadas por el auditor no significa, necesariamente, que la dirección no haya proporcionado las manifestaciones escritas. Sin embargo, la razón subyacente a dicha modificación puede afectar a la opinión expresada por el auditor en el informe de auditoría. Por ejemplo:

- La manifestación escrita sobre el cumplimiento por la dirección de su responsabilidad en la preparación de los estados financieros puede poner de manifiesto que la dirección considera que, excepto por el incumplimiento material de un requerimiento concreto del marco de información financiera aplicable, los

⁷ NIA 260, "Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad", apartado 16(c)(ii).

⁸ NIA 230, "Documentación de auditoría", apartados 8(c) y 10.

⁹ NIA 705, apartado 9.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

estados financieros se han preparado de conformidad con dicho marco. El requerimiento del apartado 20 no es de aplicación porque el auditor concluyó que la dirección ha proporcionado manifestaciones escritas fiables. Sin embargo, se requiere al auditor que considere el efecto del incumplimiento sobre la opinión en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705.

- La manifestación escrita sobre la responsabilidad de la dirección de proporcionar al auditor toda la información relevante acordada en los términos del encargo de auditoría puede poner de manifiesto que la dirección considera que, excepto la información que ha sido destruida en un incendio, ha proporcionado al auditor dicha información. El requerimiento del apartado 20 no es de aplicación porque el auditor concluyó que la dirección ha facilitado manifestaciones escritas fiables. Sin embargo, se requiere que el auditor considere los efectos de generalización que la información destruida en el incendio tiene sobre los estados financieros y el efecto sobre la opinión en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Anexo 1
(Ref: Apartado 2)

Lista de las NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas

Este anexo identifica los apartados de otras NIA en vigor para auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009 que requieren manifestaciones escritas específicas sobre la materia objeto de análisis. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 240, "Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude", apartado 39.
- NIA 250, "Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros", apartado 16.
- NIA 450, "Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría", apartado 14.
- NIA 501, "Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas", apartado 12.
- NIA 540, "Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar", apartado 22.
- NIA 550, "Partes vinculadas", apartado 26.
- NIA 560, "Hechos posteriores al cierre", apartado 9.
- NIA 570, "Empresa en funcionamiento", apartado 16(e).
- NIA 710, "Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos", apartado 9.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Anexo 2

(Ref.: Apartado A21)

Ejemplo de carta de manifestaciones

El siguiente ejemplo incluye manifestaciones escritas requeridas por esta y por otras NIA aplicables a auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009. En este ejemplo se supone que el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera, que el requerimiento de la NIA 57010 de obtener manifestaciones escritas no es aplicable y que no hay excepciones en las manifestaciones escritas solicitadas. Si hubiera excepciones, las manifestaciones tendrían que modificarse para reflejarlas.

(Membrete de la entidad)

(Al auditor)

(Fecha)

Esta carta de manifestaciones se proporciona en relación con su auditoría de los estados financieros de la sociedad ABC correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX11, a efectos de expresar una opinión sobre si los citados estados financieros expresan la imagen fiel (o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales), de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Confirmamos que (según nuestro leal saber y entender, tras haber realizado las indagaciones que hemos considerado necesarias a los efectos de informarnos adecuadamente):

Estados financieros

- Hemos cumplido nuestras responsabilidades, tal como se establecen en los términos del encargo de auditoría de [fecha], con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera; en concreto, los estados financieros expresan la imagen fiel (o se presentan fielmente), de conformidad con dichas Normas.
- Las hipótesis significativas que hemos empleado en la realización de estimaciones contables, incluidas las estimaciones medidas a valor razonable, son razonables. (NIA 540)
- Las relaciones y transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con los requerimientos de las Normas Internacionales de Información Financiera. (NIA 550)
- Todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que las Normas Internacionales de Información Financiera exigen un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados. (NIA 560)
- Los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, ni individualmente ni de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Se adjunta a la carta de manifestaciones una lista de las incorrecciones no corregidas. (NIA 450)
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar adecuada (véase el apartado A10 de esta NIA).]

Información proporcionada

- Les hemos proporcionado:

10 NIA 570, "Empresa en funcionamiento".

11 Cuando el auditor informe sobre más de un periodo, ajustará la fecha de modo que la carta se refiera a todos los periodos cubiertos por el informe de auditoría.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- Acceso a toda la información de la que tenemos conocimiento y que es relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
- Información adicional que nos han solicitado para los fines de la auditoría; y
- Acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales ustedes consideraron necesario obtener evidencia de auditoría.
- Todas las transacciones se han registrado en los registros contables y se reflejan en los estados financieros.
- Les hemos revelado los resultados de nuestra valoración del riesgo de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude. (NIA 240)
- Les hemos revelado toda la información relativa al fraude o a indicios de fraude de la que tenemos conocimiento y que afecta a la entidad e implica a:
 - La dirección;
 - Empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno; u
 - Otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto material en los estados financieros. (NIA 240)
- Les hemos revelado toda la información relativa a denuncias de fraude o a indicios de fraude que afectan a los estados financieros de la entidad, comunicada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros. (NIA 240)
- Les hemos revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deberían considerarse para preparar los estados financieros. (NIA 250)
- Les hemos revelado la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tenemos conocimiento. (NIA 550)
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar necesaria (véase el apartado A11 de esta NIA).]

La Dirección

La Dirección

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 600

CONSIDERACIONES ESPECIALES-AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE LOS COMPONENTES)

(Aplicable a las auditorías de estados financieros de grupos correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-6
Fecha de entrada en vigor	7
Objetivos	8
Definiciones	9-10
Requerimientos	
Responsabilidad	11
Aceptación y continuidad	12-14
Estrategia global de auditoría y plan de auditoría	15-16
Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos	17-18
Conocimiento del auditor de un componente	19-20
Importancia relativa	21-23
Respuestas a los riesgos valorados	24-31
Proceso de consolidación	32-37
Hechos posteriores al cierre	38-39
Comunicación con el auditor de un componente	40-41
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida	42-45
Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo	46-49
Documentación	50
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Componentes sujetos a auditoría por disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo	A1
Definiciones	A2-A7
Responsabilidad	A8-A9
Aceptación y continuidad	A10-A21
Estrategia global de auditoría y plan de auditoría	A22
Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos	A23-A31
Conocimiento del auditor de un componente	A32-A41
Importancia relativa	A42-A46

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Respuestas a los riesgos valorados	A47-A55
Proceso de consolidación	A56
Comunicación con el auditor de un componente	A57-A60
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida	A61-A63
Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo	A64-A66
Anexo 1: Ejemplo de una opinión con salvedades cuando el equipo del encargo del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo	
Anexo 2: Ejemplos de cuestiones sobre las que el equipo del encargo del grupo obtiene conocimiento	
Anexo 3: Ejemplos de condiciones o hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo	
Anexo 4: Ejemplos de confirmaciones del auditor de un componente	
Anexo 5: Cuestiones obligatorias y adicionales incluidas en la carta de instrucciones del equipo del encargo del grupo	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 600, "Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) son aplicables a las auditorías de grupos. Esta NIA trata de las consideraciones particulares aplicables a las auditorías del grupo y, en concreto, a aquellas en las que participan los auditores de los componentes.
2. Cuando un auditor involucre a otros auditores en la auditoría de unos estados financieros que no sean los del grupo, esta NIA puede resultar de utilidad para dicho auditor, adaptada en la medida en la que las circunstancias lo requieran. Por ejemplo, un auditor puede pedir a otro auditor que presencie el recuento de las existencias o inspeccione los activos fijos físicos situados en un lugar lejano.
3. El auditor de un componente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de un componente. El equipo del encargo del grupo puede decidir utilizar la evidencia de auditoría en la que se basa la opinión de auditoría sobre los estados financieros del componente como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo; en este caso, los requerimientos de esta NIA son también de aplicación. (Ref: Apartado A1)
4. De conformidad con lo establecido en la NIA 220¹, se requiere que el socio del encargo del grupo se satisfaga de que aquellos que realicen el encargo de auditoría del grupo, incluidos los auditores de los componentes, reúnan, en conjunto, la competencia y las aptitudes adecuadas. El socio del encargo del grupo también es responsable de la dirección, supervisión y realización del encargo de la auditoría del grupo.
5. El socio del encargo del grupo aplicará los requerimientos de la NIA 220 independientemente de si es el equipo del encargo del grupo o el auditor de un componente quien realiza el trabajo sobre la información financiera de dicho componente. Esta NIA facilita al socio del encargo del grupo el cumplimiento con los requerimientos de la NIA 220 cuando los auditores de los componentes realizan el trabajo sobre la información financiera de dichos componentes.
6. El riesgo de auditoría es función del riesgo de incorrección material en los estados financieros y del riesgo de que el auditor no detecte dicha incorrección². En la auditoría de un grupo, esto incluye el riesgo de que el auditor de un componente pueda no detectar una incorrección en la información financiera del componente que pueda dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo, y el riesgo de que el equipo del encargo del grupo pueda no detectar dicha incorrección. Esta NIA expone los hechos que el equipo del encargo del grupo debe tener en cuenta para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de su participación en los procedimientos de valoración del riesgo y en los procedimientos de auditoría posteriores aplicados por los auditores de los componentes a la información financiera de éstos. El propósito de esta participación es la obtención de evidencia de auditoría adecuada en la que basar la opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

Fecha de entrada en vigor

7. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros de grupos correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

8. Los objetivos del auditor son los siguientes:
 - (a) determinar si es adecuado actuar como auditor de los estados financieros del grupo;
 - y

² NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría", apartado A32.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (b) si actúa como auditor de los estados financieros del grupo
 - (i) la comunicación clara con los auditores de los componentes sobre el alcance y el momento de realización de su trabajo sobre la información financiera relacionada con los componentes, así como sobre sus hallazgos; y
 - (ii) la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de los componentes y el proceso de consolidación, para expresar una opinión sobre si los estados financieros del grupo han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Definiciones

9. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen el significado que se señala a continuación:
- (a) **Componente:** una entidad o unidad de negocio cuya información financiera se prepara por la dirección del componente o del grupo para ser incluida en los estados financieros del grupo (Ref: Apartados A2-A4)
 - (b) **Auditor del componente:** auditor que, a petición del equipo del encargo del grupo, realiza un trabajo para la auditoría del grupo en relación con la información financiera de un componente. (Ref: Apartado A7)
 - (c) **Dirección del componente:** la dirección responsable de la preparación de la información financiera de un componente.
 - (d) **Importancia relativa del componente:** la importancia relativa para un componente determinada por el equipo del encargo del grupo.
 - (e) **Grupo:** todos los componentes cuya información financiera se incluye en los estados financieros del grupo. Un grupo siempre está formado por más de un componente.
 - (f) **Auditoría del grupo:** la auditoría de los estados financieros del grupo.
 - (g) **Opinión de auditoría del grupo:** la opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.
 - (h) **Socio del encargo del grupo:** el socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo del grupo y de su realización, así como del informe de auditoría de los estados financieros del grupo que se emite en nombre de la firma de auditoría. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en la auditoría del grupo, los socios conjuntos responsables del encargo y sus equipos constituirán, de forma colectiva, el socio del encargo del grupo y el equipo del encargo del grupo, respectivamente. Esta NIA no trata, sin embargo, ni de la relación entre auditores conjuntos ni del trabajo que realiza uno de los auditores en relación con el trabajo del otro auditor conjunto.
 - (i) **Equipo del encargo del grupo:** los socios de auditoría, incluido el socio del encargo del grupo, y los empleados que determinan la estrategia global de la auditoría del grupo, se comunican con los auditores de los componentes del grupo, aplican procedimientos de auditoría al proceso de consolidación del grupo y evalúan las conclusiones obtenidas de la evidencia de auditoría como base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo.
 - (j) **Estados financieros del grupo:** los estados financieros que incluyen la información financiera de más de un componente. El término "estados financieros del grupo" también se refiere a estados financieros combinados, es decir, que resultan de la agregación de la información financiera preparada por componentes que no tienen una entidad dominante pero se encuentran bajo control común.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (k) Dirección del grupo: la dirección responsable de la preparación de los estados financieros del grupo.
 - (l) Controles del grupo: controles diseñados, implementados y mantenidos por la dirección del grupo sobre la información financiera de éste.
 - (m) Componente significativo: componente identificado por el equipo del encargo del grupo que: i) es financieramente significativo para el grupo, considerado individualmente, o ii) es probable que, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, incorpore a los estados financieros del grupo un riesgo significativo de incorrección material. (Ref: Apartados A5-A6)
10. La referencia al "marco de información financiera aplicable" debe entenderse realizada al marco de información financiera que se aplica a los estados financieros del grupo. La referencia al "proceso de consolidación" incluye:
- (a) el reconocimiento, la medición, la presentación y la revelación de la información financiera de los componentes en los estados financieros del grupo mediante consolidación, consolidación proporcional o los métodos contables de la participación o del coste; y
 - (b) la agregación en unos estados financieros combinados de la información financiera de componentes que no tienen una dominante pero que están bajo control común.

**Requerimientos
Responsabilidad**

11. El socio del encargo del grupo es responsable de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría del grupo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, así como de que el informe de auditoría que se emita sea adecuado a las circunstancias³. Por ello, el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo no hará referencia al auditor de un componente, a menos que disposiciones legales o reglamentarias requieran incluir dicha mención. Si dicha mención es obligatoria en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias, en el informe de auditoría se indicará que la mención realizada no reduce la responsabilidad del socio del encargo del grupo o de la firma de auditoría a la que pertenece el socio del encargo del grupo, en relación con la opinión de auditoría sobre el grupo. (Ref: Apartados A8-A9)

Aceptación y continuidad

12. Al aplicar la NIA 220, el socio del encargo del grupo determinará si puede esperar, razonablemente, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en relación con el proceso de consolidación y la información financiera de los componentes, en la que basar la opinión de auditoría del grupo. A estos efectos, el equipo del encargo del grupo obtendrá el conocimiento del grupo, de sus componentes, y de sus entornos que sea suficiente para identificar los componentes que probablemente sean significativos. En los casos en los que los auditores de los componentes vayan a realizar un trabajo sobre la información financiera de dichos componentes, el socio del encargo del grupo evaluará si el equipo del encargo del grupo podrá participar en el trabajo de dichos auditores de los componentes en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartados A10-A12)
13. Si el socio del encargo del grupo concluye que:
- (a) al equipo del encargo del grupo no le va a ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a restricciones impuestas por la dirección del grupo; y

³ NIA 220, apartado 15.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

(b) el posible efecto de esta imposibilidad dará lugar a una denegación de opinión sobre los estados financieros del grupo⁴,

el socio del encargo del grupo deberá:

- en el caso de un nuevo encargo, no aceptar el encargo, o, en caso de un encargo recurrente, renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten; o
- en el caso de que disposiciones legales o reglamentarias prohíban al auditor rehusar un encargo o si la renuncia al encargo no es posible por otro motivo, una vez realizada la auditoría hasta donde le haya sido posible, denegar la opinión sobre los estados financieros del grupo. (Ref: Apartados A13-A19)

Términos del encargo

14. El socio del encargo del grupo acordará los términos del encargo de auditoría del grupo de conformidad con la NIA 210⁵. (Ref: Apartados A20-A21)

Estrategia global de auditoría y plan de auditoría

15. El equipo del encargo del grupo establecerá una estrategia global de auditoría y desarrollará un plan de auditoría del grupo de conformidad con la NIA 300⁶.
16. El socio del encargo del grupo revisará la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo. (Ref: Apartado A22).

Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos

17. El auditor debe identificar y valorar los riesgos de incorrección material mediante la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno⁷. El equipo del encargo del grupo deberá:
- (a) mejorar su conocimiento del grupo, de sus componentes, y de sus entornos, así como de los controles del grupo, durante la fase de aceptación o continuidad; y
 - (b) obtener conocimiento del proceso de consolidación, incluidas las instrucciones emitidas por la dirección del grupo a los componentes. (Ref: Apartados A23-A29)
18. El equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento suficiente para:
- (a) confirmar o modificar la identificación inicialmente realizada de los componentes que probablemente sean significativos; y
 - (b) valorar los riesgos de incorrección en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error⁸. (Ref: Apartados A30-A31)

Conocimiento del auditor de un componente

19. Si el equipo del encargo del grupo prevé solicitar al auditor de un componente que realice trabajo sobre la información financiera del componente, el equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento sobre las siguientes cuestiones: (Ref: Apartados A32-A35)
- (a) Si el auditor del componente conoce y cumplirá los requerimientos de ética que sean aplicables para la auditoría del grupo y, en especial, si dicho auditor es independiente. (Ref: Apartado A37)
 - (b) La competencia profesional del auditor del componente. (Ref: Apartado A38)

⁴ NIA 705, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente".

⁵ NIA 210, "Acuerdo de los términos del encargo de auditoría".

⁶ NIA 300, "Planificación de la auditoría de estados financieros", apartados 7-12.

⁷ NIA 315, "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección significativa mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno".

⁸ NIA 315.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (c) Si el equipo del encargo del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
 - (d) Si el auditor del componente desarrolla su actividad en un entorno regulador en el que se supervisa activamente a los auditores. (Ref: Apartado A36)
20. En el caso de que el auditor de un componente no cumpla los requerimientos de independencia aplicables a la auditoría del grupo, o el equipo del encargo del grupo tenga serias reservas acerca de las cuestiones enumeradas en el apartado 19(a)-(c), el equipo del encargo del grupo obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera del componente sin solicitar a dicho auditor la realización de un trabajo sobre tal información. (Ref: Apartados A39-A41)

Importancia relativa

21. El equipo del encargo del grupo determinará lo siguiente: (Ref: Apartado A42)
- (a) La importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto, en el momento en el que establezca la estrategia global de auditoría del grupo.
 - (b) El nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, cuando, teniendo en cuenta las circunstancias específicas del grupo, existan determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros del grupo en relación con los cuales la existencia de incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa determinada para los estados financieros del grupo en su conjunto quepa, razonablemente, prever que influya en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros del grupo.
 - (c) La importancia relativa de aquellos componentes en relación con los cuales sus auditores vayan a realizar una auditoría o una revisión a efectos de la auditoría del grupo. La importancia relativa para el componente será inferior a la de los estados financieros del grupo en su conjunto, a fin de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros del grupo supere la importancia relativa determinada para los estados financieros del grupo en su conjunto. (Ref: Apartados A43-A44)
 - (d) El umbral por encima del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo. (Ref: Apartado A45)
22. Cuando los auditores de los componentes vayan a realizar una auditoría a efectos de la auditoría del grupo, el equipo del encargo del grupo evaluará la adecuación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo determinada a nivel del componente. (Ref: Apartado A46)
23. Si un componente está sujeto a auditoría por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, y el equipo del encargo del grupo decide utilizar dicha auditoría como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo, el equipo del encargo del grupo determinará si:
- (a) la importancia relativa para los estados financieros del componente en su conjunto; y
 - (b) la importancia relativa para la ejecución del trabajo a nivel del componente
 - (c) cumplen los requerimientos de esta NIA.

Respuestas a los riesgos valorados

24. El auditor debe diseñar e implementar respuestas adecuadas frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. El equipo del encargo del

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

grupo determinará el tipo de trabajo a realizar, por él mismo, o por los auditores de los componentes en su nombre, sobre la información financiera de los componentes (véanse los apartados 26-29). El equipo del encargo del grupo determinará también la naturaleza, el momento de realización y la extensión de su participación en el trabajo de los auditores de los componentes (véanse los apartados 30-31).

25. Si la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo a realizar sobre el proceso de consolidación o sobre la información financiera de los componentes se basan en la expectativa de que los controles del grupo operan eficazmente, o si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con las afirmaciones, el equipo del encargo del grupo realizará pruebas, o solicitará al auditor del componente que realice pruebas, sobre la eficacia operativa de dichos controles.

Determinación del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes (Ref: Apartado A47).

Componentes significativos.

26. En el caso de un componente que, considerado de manera individual, sea significativo para el grupo desde el punto de vista financiero, el equipo del encargo del grupo, o el auditor del componente en su nombre, realizará una auditoría de la información financiera de dicho componente aplicando la importancia relativa determinada para este.
27. En el caso de un componente que sea significativo porque es probable que incorpore riesgos significativos de incorrección material a los estados financieros del grupo debido a su naturaleza o sus circunstancias específicas, el equipo del encargo del grupo, o el auditor del componente en su nombre, realizará una o más de las actuaciones siguientes:
- (a) Una auditoría de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para este.
 - (b) Una auditoría de uno o más saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar en relación con los probables riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. (Ref: Apartado A48)
 - (c) Procedimientos de auditoría específicos en relación con los probables riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. (Ref: Apartado A49)

Componentes no significativos

28. Para los componentes que no sean significativos, el equipo del encargo del grupo aplicará procedimientos analíticos a nivel de grupo. (Ref: Apartado A50)
29. Si el equipo del encargo del grupo considera que no se va a obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo a partir de:
- (a) el trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes significativos;
 - (b) el trabajo realizado sobre los controles del grupo y sobre el proceso de consolidación;
 - y
 - (c) los procedimientos analíticos aplicados a nivel de grupo,
- el equipo del encargo del grupo seleccionará algunos componentes que no sean significativos y realizará, o solicitará al auditor del componente que realice, una o más de las actuaciones siguientes en relación con la información financiera de los componentes individuales seleccionados: (Ref: Apartados A51-A53)
- Una auditoría de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para este.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- Una auditoría de uno o más saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar.
- Una revisión de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para este.
- Procedimientos específicos.

El equipo del encargo del grupo variará la selección de componentes a lo largo del tiempo.

Participación en el trabajo realizado por los auditores de los componentes (Ref: Apartados A54-A55)

Componentes significativos - Valoración del riesgo

30. Si el auditor de un componente realiza una auditoría de la información financiera de un componente significativo, el equipo del encargo del grupo participará en la valoración del riesgo realizada por el auditor de dicho componente para identificar riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de esta participación estarán condicionados por el conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor del componente, pero como mínimo dicha participación incluirá las siguientes actuaciones:
- (a) discusión con el auditor del componente o con la dirección del componente sobre aquellas actividades empresariales del componente que sean significativas para el grupo;
 - (b) discusión con el auditor del componente sobre la probabilidad de que en la información financiera de dicho componente exista incorrección material, debida a fraude o error; y
 - (c) revisión de la documentación del auditor del componente relativa a los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo. Dicha documentación puede consistir en un memorando que refleje las conclusiones del auditor del componente con respecto a los riesgos significativos identificados.

Riesgos significativos de incorrección material identificados en los estados financieros del grupo. Procedimientos de auditoría posteriores a realizar.

31. En el caso de que se hayan identificado riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, procedentes de un componente sobre el cual el auditor de éste trabaja, el equipo del encargo del grupo evaluará la adecuación de los procedimientos de auditoría posteriores que se vayan a aplicar para responder a los riesgos significativos de incorrección material identificados en los estados financieros del grupo. Sobre la base de su conocimiento del auditor del componente, el equipo del encargo del grupo determinará si es necesaria su participación en dichos procedimientos de auditoría posteriores.

Proceso de consolidación

32. De conformidad con el apartado 17, el equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento de los controles del grupo y del proceso de consolidación, incluidas las instrucciones proporcionadas por la dirección del grupo a los componentes. De conformidad con el apartado 25, el equipo del encargo del grupo, o el auditor del componente a solicitud del equipo del encargo del grupo, realizará pruebas sobre la eficacia operativa de los controles del grupo, si la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo a realizar sobre el proceso de consolidación se basan en una expectativa de que los controles del grupo operan de forma eficaz, o si los procedimientos

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con las afirmaciones.

33. El equipo del encargo del grupo diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores en relación con el proceso de consolidación para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo surgidos en el proceso de consolidación. Ello incluirá la evaluación de si todos los componentes han sido incluidos en los estados financieros del grupo.
34. El equipo del encargo del grupo evaluará la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes y de las reclasificaciones de consolidación, así como si existen factores de riesgo de fraude o indicadores de posible sesgo de la dirección. (Ref: Apartado A56)
35. Si la información financiera de un componente no ha sido preparada de conformidad con las mismas políticas contables que las aplicadas a los estados financieros del grupo, el equipo del encargo del grupo evaluará si la información financiera de dicho componente ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de los estados financieros del grupo.
36. El equipo del encargo del grupo determinará si la información financiera identificada en la comunicación del auditor de un componente (véase el apartado 41(c)) es la información financiera que se ha incorporado a los estados financieros del grupo.
37. Si los estados financieros del grupo incluyen los estados financieros de un componente con una fecha de cierre distinta de la fecha de cierre del grupo, el equipo del encargo del grupo evaluará si dichos estados financieros han sido adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Hechos posteriores al cierre

38. Cuando el equipo del encargo del grupo o los auditores de los componentes auditen la información financiera de éstos, el equipo del encargo del grupo, o los auditores de los componentes, aplicarán procedimientos diseñados para la identificación de hechos ocurridos entre las fechas de la información financiera de los componentes y la fecha del informe de auditoría de los estados financieros del grupo, que puedan hacer necesario ajustar los estados financieros del grupo o revelar información al respecto en estos.
39. Cuando los auditores de los componentes realicen trabajos distintos a una auditoría de la información financiera de los componentes, el equipo del encargo del grupo solicitará a dichos auditores que notifiquen al equipo del encargo del grupo si tienen conocimiento de hechos posteriores al cierre que puedan hacer necesario ajustar los estados financieros del grupo o revelar información al respecto en estos.

Comunicación con el auditor de un componente

40. El equipo del encargo del grupo comunicará, en el momento oportuno, sus requerimientos al auditor de un componente. La comunicación especificará el trabajo a realizar, así como el uso que se va a hacer de ese trabajo, y la forma y el contenido de la comunicación del auditor del componente al equipo del encargo del grupo. También incluirá lo siguiente (Ref: Apartados A57, A58, A60):
 - (a) Una solicitud de que el auditor del componente, conociendo el contexto en el cual el equipo del encargo del grupo va a utilizar el trabajo de dicho auditor, confirme que colaborará con el equipo del encargo del grupo. (Ref: Apartado A59)
 - (b) Los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo y, en especial, los requerimientos de independencia.
 - (c) En el caso de una auditoría o revisión de la información financiera del componente, la importancia relativa del componente (y, si procede, el nivel o niveles de importancia relativa establecida para determinados tipos de transacciones, saldos contables o

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- información a revelar) y el umbral a partir del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo.
- (d) Los riesgos significativos de incorrección material, debida a fraude o error, identificados en los estados financieros del grupo, que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente. El equipo del encargo del grupo solicitará al auditor del componente que comunique, en el momento oportuno, cualquier otro riesgo significativo de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, identificado en dicho componente, así como las respuestas del auditor del componente frente a dicho riesgo.
- (e) Una lista de partes vinculadas preparada por la dirección del grupo, y cualquier otra parte vinculada de la que el equipo del encargo del grupo tenga conocimiento. El equipo del encargo del grupo solicitará al auditor del componente que comunique, en el momento oportuno, las partes vinculadas no identificadas previamente por la dirección del grupo o por el equipo del encargo del grupo. El equipo del encargo del grupo determinará si se debe comunicar a los auditores de otros componentes dichas partes vinculadas adicionales.
41. El equipo del encargo del grupo solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que el equipo del encargo del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo. Esta comunicación incluirá lo siguiente: (Ref: Apartado A60)
- (a) una mención de si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo, incluidos los relativos a la independencia y a la competencia profesional;
- (b) una mención de si el auditor del componente ha cumplido con los requerimientos del equipo del encargo del grupo;
- (c) la identificación de la información financiera del componente sobre la que el auditor del componente está informando;
- (d) la información sobre posibles incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias del componente que puedan dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo;
- (e) una lista de las incorrecciones no corregidas en la información financiera del componente (no es necesario que la lista incluya las incorrecciones que estén por debajo del umbral de las incorrecciones claramente insignificantes comunicado por el equipo del encargo del grupo (véase el apartado 40(c));
- (f) los indicadores de una posible existencia de sesgo de la dirección;
- (g) una descripción de cualquier deficiencia significativa que haya sido identificada en el control interno del componente ;
- (h) otras cuestiones significativas que el auditor del componente haya comunicado o tenga previsto comunicar a los responsables del gobierno del componente, incluido el fraude o los indicios de fraude que involucren a la dirección del componente, a empleados que desempeñen una función significativa en el control interno del componente o a otros, cuando el fraude haya dado lugar a una incorrección material en la información financiera del componente;
- (i) cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del grupo, o sobre la que el auditor del componente desee llamar la atención del equipo del encargo del grupo, incluidas las excepciones señaladas en las manifestaciones escritas solicitadas por el auditor del componente a la dirección de este; y
- (j) los hallazgos globales del auditor del componente, sus conclusiones u opinión.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida

Evaluación de la comunicación del auditor de un componente y de la adecuación de su trabajo

42. El equipo del encargo del grupo evaluará la comunicación del auditor del componente (véase el apartado 41). El equipo del encargo del grupo:
 - (a) discutirá las cuestiones significativas que surjan de dicha evaluación con el auditor del componente y, según corresponda, con la dirección del componente o con la dirección del grupo; y
 - (b) determinará si es necesario revisar otras partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente. (Ref: Apartado A61)
43. Si el equipo del encargo del grupo concluyera que el trabajo del auditor del componente es insuficiente, el equipo del encargo del grupo determinará los procedimientos adicionales a aplicar, y si deben ser aplicados por el auditor del componente o por el equipo del encargo del grupo.

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

44. El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión de auditoría¹⁰. El equipo del encargo del grupo evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría aplicados al proceso de consolidación, y del trabajo realizado por dicho equipo y por los auditores de los componentes sobre la información financiera de éstos, en la que basar la opinión de auditoría del grupo. (Ref: Apartado A62)
45. El socio del encargo del grupo evaluará el efecto sobre la opinión de auditoría del grupo de cualquier incorrección no corregida (identificada por el equipo del encargo del grupo o comunicada por los auditores de un componente) y de cualquier situación en la que no se haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartado A63)

Comunicación con la dirección y los responsables del gobierno del grupo

Comunicación con la dirección del grupo

46. El equipo del encargo del grupo determinará las deficiencias identificadas en el control interno que deben ser comunicadas a los responsables del gobierno y a la dirección del grupo de conformidad con la NIA 265¹¹. Para ello, el equipo del encargo del grupo considerará:
 - (a) las deficiencias en los controles internos del grupo que dicho equipo haya identificado;
 - (b) las deficiencias en el control interno que dicho equipo haya identificado en los componentes; y
 - (c) las deficiencias en el control interno sobre las que los auditores de un componente hayan llamado la atención del equipo del encargo del grupo.
47. En el caso de que el equipo del encargo del grupo haya detectado la existencia de fraude, o de que el auditor de un componente haya comunicado la existencia de fraude (véase el apartado 41(h)), o la información disponible indique que puede existir un fraude, el equipo del encargo del grupo lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel apropiado de la dirección del grupo, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades. (Ref: Apartado A64)

¹⁰ NIA 200, apartado 17.

¹¹ NIA 265, "Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

48. El auditor de un componente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de un componente. En este caso, el equipo del encargo del grupo solicitará a la dirección del grupo que informe a la dirección del componente de cualquier cuestión que llegue a conocimiento del equipo del encargo del grupo y que pueda ser significativa para los estados financieros del componente, pero que la dirección de este último pueda desconocer. Si la dirección del grupo rehúsa comunicar dicha cuestión a la dirección del componente, el equipo del encargo del grupo discutirá el asunto con los responsables del gobierno del grupo. Si la cuestión permanece sin resolver, el equipo del encargo del grupo, sin perjuicio de las restricciones legales y profesionales de confidencialidad, considerará la posibilidad de recomendar al auditor del componente que no emita su informe de auditoría sobre los estados financieros de dicho componente hasta que la cuestión se resuelva. (Ref: Apartado A65)

Comunicación con los responsables del gobierno del grupo

49. El equipo del encargo del grupo comunicará lo siguiente a los responsables del gobierno del grupo, además de lo requerido por la NIA 260¹² y otras NIA: (Ref: Apartado A66)
- (a) Una descripción general del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes.
 - (b) Una descripción general de la naturaleza de la participación planificada del equipo del encargo del grupo en el trabajo a realizar por los auditores de los componentes sobre la información financiera de los componentes significativos.
 - (c) Los casos en que de la evaluación del trabajo del auditor de un componente realizada por el equipo del encargo del grupo hayan surgido reservas acerca de la calidad del trabajo de dicho auditor.
 - (d) Cualquier limitación en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso a la información por parte del equipo del encargo del grupo haya sido restringido.
 - (e) La existencia o los indicios de fraude que involucren a la dirección del grupo, a la dirección de un componente, a los empleados que desempeñan una función significativa en los controles del u otros, cuando el fraude haya dado lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo.

Documentación

50. El equipo del encargo del grupo incluirá en la documentación de auditoría ¹³:
- (a) Un análisis de los componentes, con indicación de aquéllos que sean significativos, y el tipo de trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes.
 - (b) La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la participación del equipo del encargo del grupo en el trabajo realizado por los auditores de los componentes en relación con los componentes significativos, incluido, cuando proceda, en relación con la revisión efectuada por el equipo del encargo del grupo de partes relevantes de la documentación de auditoría de los auditores de los componentes, y sus conclusiones.
 - (c) Las comunicaciones escritas entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes sobre los requerimientos del equipo del encargo del grupo.

¹² NIA 260, "Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad".
¹³ NIA 230, "Documentación de auditoría", apartados 8-11 y apartado A6.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Componentes sujetos a auditoría por disposiciones legales o reglamentarias o por otro motivo (Ref: Apartado 3)

- A1. Entre los factores que pueden afectar a la decisión del equipo del encargo del grupo de utilizar o no una auditoría requerida por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, como evidencia de auditoría para la auditoría del grupo se incluyen los siguientes:
- La existencia de diferencias entre el marco de información financiera aplicado en la preparación de los estados financieros del componente y el aplicado al preparar los estados financieros del grupo.
 - La existencia de diferencias entre las normas de auditoría y otras normas aplicadas por el auditor del componente y las aplicadas en la auditoría de los estados financieros del grupo.
 - La realización a tiempo de la auditoría de los estados financieros del componente para cumplir con el calendario de información del grupo.

Definiciones

Componente (Ref: Apartado 9(a))

- A2. La estructura de un grupo afecta al modo de identificar los componentes. Por ejemplo, el sistema de información financiera del grupo puede basarse en una estructura organizativa que proporcione información financiera que ha de prepararse por una dominante y una o más dependientes, negocios conjuntos, o entidades participadas contabilizadas por los métodos de la participación o del coste; por un establecimiento principal y una o más divisiones o sucursales; o por una combinación de ambas. Sin embargo, algunos grupos pueden organizar sus sistemas de información financiera por función, proceso, producto o servicio (o por grupos de productos o servicios), o por ubicación geográfica. En estos casos, por entidad o unidad de negocio para la cual la dirección del grupo o del componente prepara información financiera que se incluye en los estados financieros del grupo puede entenderse una función, un proceso, un producto o servicio (o grupos de productos o servicios), o una ubicación geográfica.
- A3. Pueden existir varios niveles de componentes dentro del sistema de información financiera del grupo, en cuyo caso puede resultar más apropiado identificar componentes a determinados niveles de agregación en lugar de individualmente.
- A4. Los componentes agregados a un determinado nivel pueden constituir un componente a efectos de la auditoría del grupo; sin embargo, dicho componente puede también preparar estados financieros del grupo que incorporen la información financiera de los componentes que engloba (es decir, un subgrupo). En consecuencia, varios socios y equipos del encargo del grupo pueden aplicar esta NIA para diferentes subgrupos dentro de un grupo más amplio.

Componente significativo (Ref.: Apartado 9(m))

- A5. A medida que la significatividad financiera individual de un componente aumenta, por lo general, los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo también aumentan. El equipo del encargo del grupo puede aplicar un cierto porcentaje a una referencia elegida, como ayuda para identificar componentes que individualmente tienen significatividad financiera. La identificación de una referencia y la determinación de un porcentaje a aplicar conllevan la aplicación del juicio profesional. Dependiendo de la naturaleza y circunstancias del grupo, pueden ser referencias apropiadas los activos, los pasivos, los flujos de efectivo, los beneficios o el volumen de operaciones del grupo. Por ejemplo, el equipo del encargo del grupo puede considerar que los componentes que superen el 15% de la referencia elegida son significativos. Un porcentaje mayor o menor puede, sin embargo, considerarse apropiado según las circunstancias.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- A6. El equipo del encargo del grupo puede considerar también que un componente es fuente probable de riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debido a la naturaleza o a las circunstancias específicas de dicho componente (es decir, riesgos que requieren una consideración de auditoría especial¹⁴). Por ejemplo, un componente puede realizar operaciones en moneda extranjera y, por ello, exponer al grupo a un riesgo significativo de incorrección material, aún cuando el componente individualmente considerado no tenga significatividad para el grupo desde el punto de vista financiero.

Auditor de un componente (Ref: Apartado 9(b))

- A7. Un miembro del equipo del encargo del grupo puede realizar un trabajo sobre la información financiera de un componente para la auditoría del grupo a petición del equipo del encargo del grupo. Cuando éste es el caso, este miembro del equipo del encargo se considera también auditor del componente.

Responsabilidad (Ref: Apartado 11)

- A8. Aunque los auditores de los componentes pueden realizar un trabajo sobre la información financiera de los componentes para la auditoría del grupo y, en ese caso, sean responsables de sus hallazgos, conclusiones u opiniones globales, el socio del encargo del grupo, o la firma de auditoría a la que pertenece dicho socio, es responsable de la opinión de auditoría del grupo.
- A9. Cuando la opinión de auditoría del grupo sea una opinión modificada porque el equipo del encargo del grupo no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la información financiera de uno o más componentes, el párrafo "Fundamento de la opinión modificada" del informe de auditoría de los estados financieros del grupo describirá los motivos de esa imposibilidad sin referirse al auditor del componente, a menos que dicha referencia sea necesaria para explicar adecuadamente las circunstancias¹⁵.

Aceptación y continuidad

Obtención de conocimiento en la fase de aceptación o continuidad (Ref: Apartado 12)

- A10. En el caso de un nuevo encargo, el equipo del encargo del grupo puede obtener conocimiento del grupo, de sus componentes, y de sus entornos a partir de:
- la información proporcionada por la dirección del grupo;
 - la comunicación con la dirección del grupo; y
 - en su caso, la comunicación con el anterior equipo del encargo del grupo, con la dirección del componente o con los auditores de los componentes.
- A11. El conocimiento del equipo del encargo del grupo puede incluir los siguientes aspectos:
- La estructura del grupo, incluidas tanto la estructura legal como organizativa (es decir, el modo en el que está organizado el sistema de información financiera del grupo).
 - Las actividades de negocio de los componentes que sean significativas para el grupo, incluidos los entornos político y económico, sectorial y regulador, en los que desarrollan tales actividades.
 - La utilización de organizaciones de servicios, incluidos centros de servicios compartidos.
 - Una descripción de los controles del grupo.
 - La complejidad del proceso de consolidación.

¹⁴ NIA 315, apartados 27-29.

¹⁵ NIA 705, apartado 20.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- Si los auditores de los componentes que no forman parte de la firma de auditoría a la que pertenece el socio del encargo del grupo, ni de una firma de la red de dicha firma de auditoría, realizarán trabajo sobre la información financiera de alguno de los componentes, y el fundamento de la dirección del grupo para nombrar a más de un auditor.
- Si el equipo del encargo del grupo:
 - tendrá acceso ilimitado a los responsables del gobierno del grupo, a la dirección del grupo, a los responsables del gobierno del componente, a la dirección del componente, a la información del componente y a los auditores del componente (incluida la documentación de auditoría pertinente que considere necesaria el equipo del encargo del grupo); y
 - podrá realizar el trabajo necesario sobre la información financiera de los componentes.

A12. En el caso de un encargo recurrente, la capacidad del equipo del encargo del grupo para obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente puede verse afectada por cambios significativos, como, por ejemplo:

- Cambios en la estructura del grupo (por ejemplo, adquisiciones, enajenaciones, reorganizaciones o cambios en el modo en el que se organiza el sistema de información financiera del grupo).
- Cambios en las actividades empresariales de los componentes que son significativas para el grupo.
- Cambios en la composición de los responsables del gobierno del grupo, la dirección del grupo o los directivos clave de los componentes significativos.
- Reservas del equipo del encargo del grupo acerca de la integridad y competencia de la dirección del grupo o de los componentes.
- Cambios en los controles del grupo.
- Cambios en el marco de información financiera aplicable.

Expectativa de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 13)

A13. Un grupo puede constar únicamente de componentes que no se consideren significativos. En estas circunstancias, el socio del encargo del grupo puede razonablemente esperar obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo si el equipo del encargo del grupo puede:

- (a) realizar un trabajo sobre la información financiera de algunos de estos componentes; y
- (b) participar en el trabajo realizado por los auditores de los componentes sobre la información financiera de otros componentes en la medida necesaria para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Acceso a la información (Ref: Apartado 13)

A14. El acceso a la información por parte del equipo del encargo del grupo puede estar restringido por circunstancias que la dirección del grupo no pueda evitar, por ejemplo, debido a normativa legal relacionada con la confidencialidad y privacidad de datos, o porque el auditor de un componente deniegue el acceso a la documentación de auditoría pertinente considerada necesaria por el equipo del encargo del grupo. Asimismo, también la dirección del grupo puede restringir el acceso a dicha información.

A15. Aun cuando el acceso a la información esté restringido por las circunstancias, el equipo del encargo del grupo podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada; sin embargo, esto será menos probable a medida que aumente la significatividad del

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

componente. Por ejemplo, el equipo del encargo del grupo puede no tener acceso a los responsables del gobierno, a la dirección o al auditor (incluida la documentación de auditoría pertinente considerada necesaria por el equipo del encargo del grupo) de un componente contabilizado por el método de la participación. Si el componente no es significativo, y el equipo del encargo del grupo dispone de los estados financieros completos del componente, incluido el informe de auditoría de dichos estados financieros, y tiene acceso a la información que posee la dirección del grupo en relación con dicho componente, el equipo del encargo del grupo puede llegar a concluir que dicha información constituye evidencia de auditoría suficiente y adecuada con relación a dicho componente. Sin embargo, si el componente es significativo, el equipo del encargo del grupo no podrá cumplir con los requerimientos de esta NIA relevantes en las circunstancias de la auditoría de un grupo. Por ejemplo, al equipo del encargo del grupo no le será posible cumplir con el requerimiento de participación en el trabajo del auditor del componente, establecido en los apartados 30 y 31. El equipo del encargo del grupo no podrá, por lo tanto, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con dicho componente. El efecto de la imposibilidad del equipo del encargo del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada se determinará a la luz de lo establecido en la NIA 705.

- A16. El equipo del encargo del grupo no podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada si la dirección del grupo restringe el acceso de dicho equipo o del auditor de un componente a la información de un componente significativo.
- A17. Aunque el equipo del encargo del grupo pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada cuando la restricción se produzca en relación con un componente considerado no significativo, el motivo de la restricción puede afectar a la opinión de auditoría del grupo. Por ejemplo, puede afectar a la fiabilidad de las respuestas de la dirección del grupo a las indagaciones del equipo del encargo del grupo, y de las manifestaciones de la dirección del grupo al equipo del encargo del grupo.
- A18. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir al socio del encargo del grupo rehusar o renunciar a un encargo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones se nombra al auditor para un periodo específico y se le prohíbe renunciar antes de la finalización de dicho periodo. Asimismo, en el sector público, debido a la naturaleza del mandato o a consideraciones de interés público, el auditor puede no tener la opción de rehusar o renunciar a un encargo. En estas circunstancias, esta NIA sigue siendo aplicable a la auditoría del grupo, y el efecto de la imposibilidad del equipo del encargo del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada se determinará a la luz de lo establecido en la NIA 705.
- A19. El anexo 1 contiene un ejemplo de un informe de auditoría con una opinión con salvedades por la imposibilidad del equipo del encargo del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un componente significativo contabilizado por el método de la participación, siendo el efecto, a juicio del equipo del encargo del grupo, material pero no generalizado.

Términos del encargo (Ref: Apartado 14)

- A20. En los términos del encargo se identifica el marco de información financiera aplicable¹⁶. En los términos del encargo de auditoría de un grupo pueden incluirse cuestiones adicionales, tales como que:
- la comunicación entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes no debe restringirse, salvo por lo establecido en las disposiciones legales o reglamentarias;
 - las comunicaciones importantes entre los auditores del componente, los responsables del gobierno de dicho componente, y la dirección del componente,

¹⁶ NIA 210, apartado 8.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

incluidas las comunicaciones sobre deficiencias significativas en el control interno, deben dirigirse también al equipo del encargo del grupo;

- las comunicaciones importantes entre las autoridades reguladoras y los componentes, relativas a la información financiera, deben dirigirse también al equipo del encargo del grupo; y
- en la medida en que el equipo del encargo del grupo lo considere necesario, debe permitírsele:
 - tener acceso a la información de los componentes, a los responsables del gobierno de los componentes, a la dirección de los componentes y a los auditores de los componentes (incluida la documentación de auditoría pertinente que considere necesaria el equipo del encargo del grupo); y
 - realizar trabajo sobre la información financiera de los componentes o solicitar a los auditores de los componentes que lo realicen.

A21. Las restricciones impuestas en relación con:

- el acceso del equipo del encargo del grupo a la información de los componentes, a los responsables del gobierno de los componentes, a la dirección de los componentes o a los auditores de los componentes (incluida la documentación de auditoría pertinente que considere necesaria el equipo del encargo del grupo); o
- el trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes,

después de la aceptación del encargo de auditoría del grupo por el socio del encargo del grupo, conllevan la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, lo que puede afectar a la opinión de auditoría del grupo. En circunstancias excepcionales, puede incluso llevar a renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias así lo permiten.

Estrategia global de auditoría y plan de auditoría (Ref: Apartado 16)

A22. La revisión por el socio del encargo del grupo de la estrategia global de auditoría del grupo y del plan de auditoría del grupo es una parte importante del cumplimiento de su responsabilidad de dirigir el encargo de auditoría del grupo.

Conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos *Cuestiones sobre las que el equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento* (Ref: Apartado 17)

A23. La NIA 315 contiene orientaciones sobre las cuestiones que el auditor puede considerar para la obtención de conocimiento del sector, de la regulación y de otros factores externos que afecten a la entidad, incluidos el marco de información financiera aplicable; la naturaleza de la entidad; sus objetivos y estrategias y los correspondientes riesgos de negocio; y la medición y revisión de la evolución financiera de la entidad¹⁷. El anexo 2 de esta NIA contiene orientaciones sobre cuestiones que afectan específicamente a los grupos, incluido el proceso de consolidación.

Instrucciones emitidas por la dirección del grupo a los componentes (Ref: Apartado 17)

A24. Para lograr la uniformidad y comparabilidad de la información financiera, la dirección del grupo, generalmente, proporciona instrucciones a los componentes. Dichas instrucciones especifican los requerimientos que debe cumplir la información financiera de los componentes que será incluida en los estados financieros del grupo, y, a menudo, incluyen manuales de procedimientos de información financiera y un dossier de consolidación. Un dossier de consolidación generalmente se compone de formularios normalizados destinados a proporcionar información financiera para su incorporación a los estados financieros del grupo. Sin embargo, los dossiers de consolidación

¹⁷ NIA 315, apartados A17-A41.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

generalmente no adoptan la forma de estados financieros completos preparados y presentados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

A25. Las instrucciones habitualmente abarcan los siguientes aspectos:

- las políticas contables a aplicar;
- la información a revelar en los estados financieros del grupo, bien por requerimiento legal o por otro motivo, incluidos:
 - la identificación de segmentos y la información sobre ellos;
 - las relaciones y transacciones con partes vinculadas;
 - las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados;
 - los saldos contables intragrupo; y
- una previsión temporal de presentación de la información.

A26. El equipo del encargo del grupo determinará, con respecto a las instrucciones, entre otras cosas, lo siguiente:

- La claridad y facilidad de aplicación de las instrucciones para cumplimentar el dossier de consolidación.
- Si las instrucciones:
 - describen adecuadamente las características del marco de información aplicable;
 - prevén información a revelar suficiente para cumplir con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, por ejemplo, la información a revelar sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas y la información correspondiente a los segmentos;
 - prevén la identificación de los ajustes de consolidación, por ejemplo, las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, y los saldos contables intragrupo; y
 - prevén la aprobación de la información financiera por la dirección del componente.

Fraude (Ref: Apartado 17)

A27. El auditor debe identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude, y diseñar e implementar las respuestas apropiadas frente a los riesgos valorados¹⁸. La información utilizada para la identificación de los riesgos de que exista una incorrección material en los estados financieros del grupo debida a fraude puede incluir lo siguiente:

- La valoración realizada por la dirección del grupo de los riesgos de que los estados financieros del grupo puedan contener una incorrección material debida a fraude.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en el grupo, incluido cualquier riesgo específico de fraude identificado por la dirección del grupo, o para identificar los saldos contables, los tipos de transacciones o la información a revelar en relación con los cuales sea probable la existencia de un riesgo de fraude.
- Si existen determinados componentes respecto de los cuales es probable la existencia de un riesgo de fraude.
- El modo en el que los responsables del gobierno del grupo controlan los procesos aplicados por la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de

¹⁸ NIA 240, "Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

fraude en el grupo, y los controles que la dirección del grupo haya establecido para reducir dichos riesgos.

- Las respuestas de los responsables del gobierno del grupo, de la dirección del grupo, de los auditores internos (y, si se considera apropiado, de la dirección del componente, de los auditores del componente, y otros) ante la indagación del equipo del encargo del grupo sobre si tienen conocimiento de que se haya cometido algún fraude que afecte a un componente o al grupo, o de que exista algún indicio o denuncia en ese sentido.

Discusión entre los miembros del equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes sobre los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluidos los riesgos de fraude. (Ref: Apartado 17)

A28. Los miembros clave del equipo del encargo deben discutir la probabilidad de que exista una incorrección material en los estados financieros debida a fraude o error, prestando una especial atención a los riesgos debidos a fraude. En la auditoría de un grupo, los auditores de los componentes también pueden ser incluidos en estas discusiones¹⁹. La determinación por el socio del encargo del grupo de quién participará en dichas discusiones, del modo y el momento en el que tendrán lugar, así como su extensión, se verá condicionada por factores tales como la experiencia previa con el grupo.

A29. Las discusiones proporcionarán una oportunidad para:

- Compartir el conocimiento sobre los componentes y sus entornos, incluidos los controles del grupo.
- Intercambiar información sobre los riesgos de negocio de los componentes o del grupo.
- Intercambiar ideas sobre cómo y en qué parte de los estados financieros del grupo podría existir una incorrección material debida a fraude o error, así como la manera en que la dirección del grupo y la dirección de un componente podrían proporcionar y ocultar información financiera fraudulenta, y la forma en la que se podría producir una apropiación indebida de los activos de los componentes.
- Identificar las prácticas seguidas por la dirección del grupo o de un componente que puedan estar sesgadas o diseñadas para manipular los beneficios, lo que podría conducir a información financiera fraudulenta, por ejemplo, las prácticas de reconocimiento de ingresos que no se adecuen a lo establecido en el marco de información financiera aplicable.
- Considerar los factores internos y externos identificados que afecten al grupo y que puedan suponer un incentivo o una forma de presión que lleven a la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros a cometer fraude, que proporcionen la oportunidad de que se cometa un fraude, o constituyan indicio de una cultura o un entorno que permita la comisión de fraudes por parte de la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros.
- Considerar el riesgo de que la dirección del grupo o la dirección de un componente puedan eludir los controles.
- Considerar si se utilizan políticas contables uniformes para preparar la información financiera de los componentes destinada a los estados financieros del grupo y, si no fuera así, el modo en que se identifican y ajustan las diferencias en las políticas contables (cuando así lo requiera el marco de información financiera aplicable).
- Discutir sobre los fraudes que se hayan identificado en los componentes o sobre la información que indique la existencia de fraude en un componente.

¹⁹ NIA 240, apartado 15, y NIA 315, apartado 10.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- Compartir información que pueda indicar el incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias nacionales, por ejemplo, pagos de sobornos y prácticas de precios de transferencia incorrectas.

Factores de riesgo (Ref: Apartado 18)

A30. El anexo 3 contiene ejemplos de condiciones o hechos que, individualmente o de forma agregada, pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluidos los riesgos debidos a fraude.

Valoración del riesgo (Ref: Apartado 18)

A31. La valoración por el equipo del encargo del grupo, a nivel de grupo, de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo se basa en información como la siguiente:

- La información obtenida a partir del conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos, y del proceso de consolidación, incluida la evidencia de auditoría obtenida al realizar la evaluación del diseño e implementación de los controles del grupo y de los controles que sean relevantes para la consolidación.
- La información obtenida de los auditores de los componentes.

Conocimiento del auditor de un componente (Ref: Apartado 19)

A32. El equipo del encargo del grupo obtendrá conocimiento del auditor de un componente sólo cuando prevea solicitar al auditor del componente que realice algún trabajo sobre la información financiera de dicho componente para la auditoría del grupo. Por ejemplo, no será necesario obtener conocimiento de los auditores de aquellos componentes para los que el equipo del encargo del grupo prevea aplicar procedimientos analíticos sólo a nivel del grupo.

Procedimientos del equipo del encargo del grupo para obtener conocimiento del auditor del componente y de las fuentes de evidencia de auditoría (Ref: Apartado 19)

A33. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos del equipo del encargo del grupo para obtener conocimiento del auditor de un componente se ven afectados por factores tales como la experiencia previa con dicho auditor o el conocimiento previo de aquel, y la medida en la que el equipo del encargo del grupo y el auditor del componente estén sujetos a políticas y procedimientos comunes, por ejemplo:

- Si el equipo del encargo del grupo y el auditor de un componente comparten:
 - políticas y procedimientos comunes para la realización del trabajo (por ejemplo, metodologías de auditoría);
 - políticas y procedimientos de control de calidad comunes; o
 - políticas y procedimientos de seguimiento comunes.
- La congruencia o similitud de:
 - las disposiciones legales o reglamentarias o el sistema legal;
 - la supervisión profesional, la disciplina y el control de calidad externo;
 - formación teórica y práctica;
 - organizaciones y normas profesionales; o
 - el idioma y la cultura.

A34. Estos factores interactúan y no son mutuamente excluyentes. Por ejemplo, la extensión de los procedimientos del equipo del encargo del grupo para obtener conocimiento del

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

auditor del componente A, que aplica de forma congruente políticas y procedimientos de control de calidad y de seguimiento comunes y una metodología de auditoría común u opera en la misma jurisdicción que el socio del encargo del grupo, puede ser menor que la extensión de los procedimientos del equipo del encargo del grupo para obtener conocimiento del auditor del componente B, que no aplica de forma congruente políticas y procedimientos de control de calidad y de seguimiento comunes ni una metodología de auditoría común, o que opera en una jurisdicción extranjera. La naturaleza de los procedimientos aplicados con respecto a los auditores de los componentes A y B puede también ser diferente.

A35. El equipo del encargo del grupo puede obtener conocimiento del auditor del componente de distintas formas. En el primer ejercicio de participación del auditor de un componente, el equipo del encargo del grupo puede, por ejemplo:

- evaluar los resultados del sistema de seguimiento del control de calidad cuando dicho equipo y el auditor del componente pertenecen a una firma de auditoría o a una red que opera bajo políticas y procedimientos de seguimiento comunes y cumple con ellos²⁰;
- visitar al auditor del componente para discutir las cuestiones mencionadas en el apartado 19(a)-(c);
- solicitar al auditor del componente que confirme por escrito los aspectos a los que hace referencia el apartado 19(a)-(c); el anexo 4 contiene un ejemplo de confirmación escrita realizada por un auditor de un componente;
- solicitar al auditor del componente que cumplimente cuestionarios sobre las cuestiones mencionadas en el apartado 19(a)-(c);
- discutir acerca del auditor del componente con los colegas de la firma de auditoría del socio del encargo del grupo o con terceros reputados que tengan conocimiento del auditor del componente; u
- obtener confirmaciones de la organización u organizaciones profesionales a las que pertenezca el auditor del componente, de las autoridades de las que el auditor del componente obtuvo la autorización para ejercer o de otros terceros.

En ejercicios posteriores, el conocimiento del auditor del componente puede basarse en la experiencia previa del equipo del encargo del grupo con dicho auditor. El equipo del encargo del grupo puede solicitar al auditor del componente que confirme si ha cambiado algo en relación con las cuestiones enumeradas en el apartado 19(a)-(c) con respecto al ejercicio anterior.

A36. En el caso de que se haya establecido un organismo de supervisión independiente para supervisar la actividad de auditoría y para controlar la calidad de las auditorías, el conocimiento del entorno regulador puede facilitar al equipo del encargo del grupo la evaluación de la independencia y competencia del auditor del componente. La información sobre el entorno regulador puede obtenerse del auditor del componente o de la información proporcionada por los organismos de supervisión independientes.

Requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo (Ref: Apartado 19(a))

A37. Al realizar trabajo sobre la información financiera de un componente para una auditoría del grupo, el auditor del componente está sujeto a los requerimientos de ética que sean aplicables a la auditoría del grupo. Estos requerimientos pueden ser diferentes o adicionales a aquellos aplicables al auditor del componente cuando realice una auditoría obligatoria en su jurisdicción. El equipo del encargo del grupo obtendrá, por lo tanto, conocimiento sobre si el auditor del componente comprende, y observará, los

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

requerimientos de ética relevantes para la auditoría del grupo, en grado suficiente para cumplir sus responsabilidades en la auditoría del grupo como auditor de un componente.

Competencia profesional del auditor de un componente (Ref: Apartado 19(b))

A38. El conocimiento de la competencia profesional del auditor de un componente por el equipo del encargo del grupo puede abarcar aspectos tales como:

- si posee conocimiento de las normas de auditoría y demás normas aplicables a la auditoría del grupo que sea suficiente para cumplir con sus responsabilidades en la auditoría del grupo como auditor de un componente;
- si tiene las cualificaciones específicas necesarias (por ejemplo, conocimientos específicos de un sector) para realizar el trabajo sobre la información financiera de ese componente; y
- cuando sea pertinente, si posee conocimiento del marco de información financiera aplicable que sea suficiente para cumplir con sus responsabilidades en la auditoría del grupo como auditor de un componente (las instrucciones emitidas por la dirección del grupo a los componentes a menudo describen las características del marco de información financiera aplicable).

Aplicación del conocimiento del equipo del encargo del grupo relativo al auditor de un componente (Ref: Apartado 20)

A39. El equipo del encargo del grupo no puede contrarrestar el hecho de que el auditor de un componente no sea independiente mediante su participación en el trabajo de dicho auditor o mediante la realización de una valoración adicional del riesgo o la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores a la información financiera del componente.

A40. Sin embargo, el equipo del encargo del grupo sí puede superar aquellas reservas que no alcancen el grado de serias acerca de la competencia profesional del auditor de un componente (por ejemplo, la carencia de conocimientos específicos del sector), o el hecho de que el auditor del componente no desarrolle su actividad en un entorno en el que exista una supervisión activa de los auditores, mediante su participación en el trabajo del auditor del componente o mediante la realización de una valoración adicional del riesgo o la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores a la información financiera del componente.

A41. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias prohíban el acceso a partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente, el equipo del encargo del grupo puede solicitar a dicho auditor que supere este obstáculo preparando un memorando que contenga la información relevante.

Importancia relativa (Ref: Apartados 21-23)

A42. El auditor debe²¹:

(a) al establecer la estrategia global de auditoría, determinar:

- (i) la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto; y
- (ii) el nivel o niveles de importancia relativa a aplicar a determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, si, en las circunstancias específicas de la entidad, hay determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, en relación con los cuales quepa, razonablemente, suponer que la existencia de incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto influiría en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros; y

²¹ NIA 320, "Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría," apartados 10 y 11.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

(b) determinar la importancia relativa para la ejecución del trabajo.

En el contexto de la auditoría de un grupo, la importancia relativa se determina tanto para los estados financieros del grupo en su conjunto, como para la información financiera de los componentes. Para establecer la estrategia global de auditoría del grupo se utiliza la importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto.

- A43.** Para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros de un grupo supere la importancia relativa fijada para los estados financieros del grupo en su conjunto, la importancia relativa determinada para el componente será inferior a la importancia relativa fijada para los estados financieros del grupo en su conjunto. Puede establecerse una importancia relativa diferente para los distintos componentes. No es necesario que la importancia relativa para los componentes sea una fracción aritmética de la de los estados financieros del grupo en su conjunto y, por consiguiente, la suma de la importancia relativa para los distintos componentes puede superar la de los estados financieros del grupo en su conjunto. La importancia relativa del componente se utiliza al establecer la estrategia global de auditoría de éste.
- A44.** La importancia relativa para el componente se determina para aquellos componentes cuya información financiera va a ser auditada o revisada como parte de la auditoría del grupo, de conformidad con los apartados 26, 27(a) y 29. La importancia relativa para el componente la utiliza el auditor del componente para evaluar si las incorrecciones detectadas y no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada.
- A45.** Además de la importancia relativa del componente, se fijará un umbral para las incorrecciones. Aquellas incorrecciones identificadas en la información financiera del componente que superen el citado umbral serán comunicadas al equipo de auditoría del encargo del grupo.
- A46.** En el caso de una auditoría de la información financiera de un componente, el auditor de éste (o el equipo del encargo del grupo) determinará la importancia relativa para la ejecución del trabajo a nivel de dicho componente. Esto es necesario para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas ni detectadas en la información financiera del componente supere la importancia relativa de éste. En la práctica, el equipo del encargo del grupo puede situar la importancia relativa del componente a este nivel más bajo. Cuando así sea, el auditor del componente utilizará la importancia relativa del componente para valorar los riesgos de incorrección material en la información financiera del componente y diseñar procedimientos de auditoría posteriores a llevar a cabo en respuesta a los riesgos valorados, así como para evaluar si las incorrecciones detectadas son materiales individualmente o de forma agregada.

Respuesta a los riesgos valorados

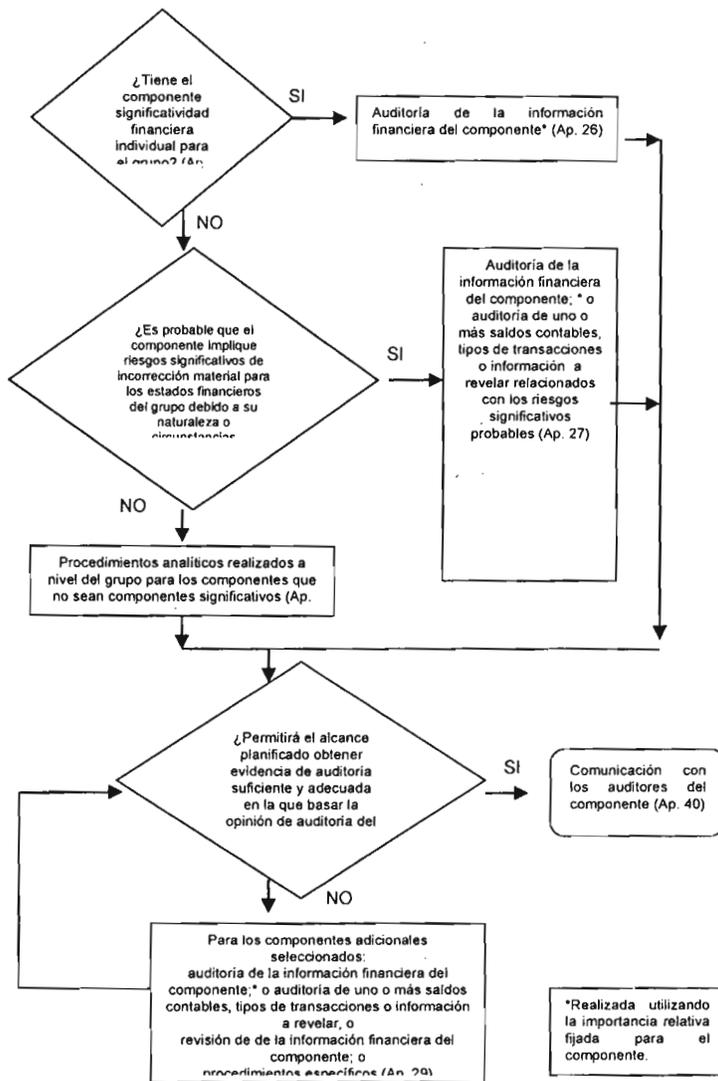
Determinación del tipo de trabajo que debe ser realizado sobre la información financiera de los componentes (Ref: Apartados 26-27)

- A47.** La determinación por parte del equipo del encargo del grupo del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de un componente y su participación en el trabajo del auditor del componente se verá condicionada por:
- (a) la significatividad del componente;
 - (b) los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo;

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (c) la evaluación por el equipo del encargo del grupo del diseño de los controles del grupo y la determinación de si se han implementado; y
- (d) el conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor del componente.

El diagrama muestra de qué modo la significatividad del componente afecta a la determinación por el equipo del encargo del grupo del tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera del componente.



Componentes significativos (Ref: Apartado 27(b) y (c))

A48. El equipo del encargo del grupo puede identificar un componente como significativo porque sea probable que incorpore riesgos significativos de incorrección material a los estados financieros del grupo debido a su naturaleza o circunstancias específicas. En este caso, el equipo del encargo del grupo puede llegar a identificar los saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar afectados por los riesgos significativos probables. Cuando así sea, el equipo del encargo del grupo puede decidir realizar, o solicitar que el auditor de un componente realice, una auditoría únicamente de dichos saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar. Por ejemplo, en la situación descrita en el apartado A6, el trabajo a realizar sobre la información financiera del componente puede limitarse a una auditoría de los saldos contables, los tipos de transacciones y la información a revelar afectados por las operaciones en divisas del

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

componente. Cuando el equipo del encargo del grupo solicite al auditor de un componente que realice una auditoría de uno o más saldos contables específicos, tipos de transacciones o información a revelar, la comunicación del equipo del encargo del grupo (véase el apartado 40) tendrá en cuenta el hecho de que muchas de las partidas de los estados financieros están interrelacionadas.

A49. El equipo del encargo del grupo puede diseñar procedimientos de auditoría que respondan a un probable riesgo significativo de incorrección material en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, en el caso de que sea probable un riesgo significativo de obsolescencia de existencias, el equipo del encargo del grupo puede aplicar, o solicitar al auditor de un componente que aplique, procedimientos de auditoría específicos a la valoración de las existencias de un componente que mantenga un volumen importante de existencias potencialmente obsoletas pero que no sea significativo por otro motivo.

Componentes que no son significativos (Ref: Apartados 28-29)

A50. Dependiendo de las circunstancias del encargo, la información financiera de los componentes puede agregarse a varios niveles a efectos de realizar procedimientos analíticos. Los resultados de los procedimientos analíticos sirven para corroborar las conclusiones del equipo del encargo del grupo de que no existen riesgos significativos de incorrección material en la información financiera agregada de los componentes que no sean significativos.

A51. La decisión del equipo del encargo del grupo sobre el número de componentes a seleccionar de conformidad con el apartado 29, los componentes concretos a elegir y el tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes individuales seleccionados puede verse afectada por factores tales como los siguientes:

- La extensión de la evidencia de auditoría que se espera obtener sobre la información financiera de los componentes significativos.
- Si el componente se ha constituido o adquirido recientemente.
- Si se han producido cambios significativos en el componente.
- Si los auditores internos han realizado trabajo a nivel del componente y cualquier efecto de dicho trabajo sobre la auditoría del grupo.
- Si los componentes aplican sistemas y procesos comunes.
- La eficacia operativa de los controles del grupo.
- Fluctuaciones anómalas identificadas por los procedimientos analíticos aplicados a nivel de grupo.
- La significatividad financiera individual del componente o el riesgo originado por el componente en comparación con los otros componentes de esta categoría.
- Si el componente está sujeto a auditoría obligatoria por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo.

La inclusión de un elemento de imprevisibilidad al seleccionar los componentes de esta categoría puede incrementar la probabilidad de identificar incorrecciones materiales en la información financiera de los componentes. La selección de los componentes se varía a menudo de manera cíclica.

A52. La revisión de la información financiera de un componente puede realizarse de conformidad con las Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión (International Standard on Review Engagements (ISRE)) 2400²² o 2410²³, adaptadas en la medida en

²² NIER 2400, "Encargo de revisión de estados financieros."

²³ NIER 2410, "Revisión de información intermedia realizada por el auditor de la entidad."

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

que las circunstancias lo requieran. El equipo del encargo del grupo también puede especificar los procedimientos adicionales a realizar para complementar esta revisión.

A53. Tal y como se explica en el apartado A13, un grupo puede estar formado sólo por componentes no significativos. En estas circunstancias, el equipo del encargo del grupo puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en la que basar la opinión de auditoría del grupo, determinando el tipo de trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes de conformidad con el apartado 29. Es improbable que el equipo del encargo del grupo obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo si dicho equipo, o el auditor del componente, sólo realiza pruebas sobre los controles del grupo y aplica procedimientos analíticos a la información financiera de los componentes.

Participación en el trabajo realizado por los auditores de los componentes (Ref: Apartados 30-31)

A54. Los factores que pueden incidir en la participación del equipo del encargo del grupo en el trabajo del auditor del componente incluyen:

- (a) la significatividad del componente;
- (b) los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo; y
- (c) el conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor del componente.

En el caso de un componente significativo o de riesgos significativos identificados, el equipo del encargo del grupo aplicará los procedimientos descritos en los apartados 30 y 31. En el caso de un componente que no sea significativo, la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la participación del equipo del encargo del grupo en el trabajo del auditor del componente variará según el conocimiento que tenga dicho equipo del auditor de ese componente. El hecho de que el componente no sea significativo resultará secundario. Por ejemplo, aun cuando un componente no se considere significativo, el equipo del encargo del grupo puede decidir participar en la valoración del riesgo realizada por el auditor del componente, porque tenga reservas, que no alcancen el grado de serias, acerca de la competencia profesional del auditor del componente (por ejemplo, carencia de conocimientos específicos del sector), o porque el auditor del componente desarrolle su actividad en un entorno en el que no exista una supervisión activa de los auditores.

A55. En función del conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor de un componente, las formas de participación en el trabajo del auditor del componente distintas de las que se describen en los apartados 30, 31 y 42 pueden incluir una o más de las siguientes actuaciones:

- (a) Reunión con la dirección del componente o con los auditores del componente para obtener conocimiento del componente y de su entorno.
- (b) Revisión de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría de los auditores del componente.
- (c) Aplicación de procedimientos de valoración del riesgo para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en el componente. Estos pueden ser aplicados con los auditores del componente, o por el equipo del encargo del grupo.
- (d) Diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores. Estos pueden diseñarse y aplicarse junto con los auditores del componente, o por el equipo del encargo del grupo.
- (e) Participación en la reunión de cierre y en otras reuniones clave entre los auditores de los componentes y la dirección de estos.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (f) Revisión de otras partes relevantes de la documentación de auditoría de los auditores de los componentes.

Proceso de consolidación

Ajustes y reclasificaciones de consolidación (Ref: Apartado 34)

A56. El proceso de consolidación puede requerir ajustes de importes incluidos en los estados financieros del grupo que no se someten a los sistemas habituales de procesamiento de transacciones, y pueden no estar sujetos a los mismos controles internos a que está sujeta otra información financiera. La evaluación por el equipo del encargo del grupo de la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes puede incluir:

- evaluar si los ajustes significativos reflejan adecuadamente los hechos y las transacciones subyacentes;
- determinar si los ajustes significativos han sido correctamente calculados, procesados y autorizados por la dirección del grupo y, cuando proceda, por la dirección del componente;
- determinar si los ajustes significativos están adecuadamente fundamentados y suficientemente documentados; y
- comprobar la conciliación y eliminación de las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, así como de los saldos contables intragrupo.

Comunicación con el auditor de un componente (Ref: Apartados 40-41)

A57. Sin una comunicación recíproca efectiva entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes, existe el riesgo de que el equipo del encargo del grupo no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo. La comunicación clara y oportuna de los requerimientos del equipo del encargo del grupo es la base de una comunicación recíproca eficaz entre el equipo del encargo del grupo y el auditor de un componente.

A58. Los requerimientos del equipo del encargo del grupo se comunican a menudo a través de una carta de instrucciones. El anexo 5 contiene orientaciones sobre las cuestiones obligatorias y adicionales que pueden incluirse en dicha carta de instrucciones. La comunicación del auditor del componente con el equipo del encargo del grupo a menudo adopta la forma de un memorando o informe sobre el trabajo realizado. Sin embargo, la comunicación entre el equipo del encargo del grupo y el auditor del componente no tiene que realizarse necesariamente por escrito. Por ejemplo, el equipo del encargo del grupo puede visitar al auditor del componente para discutir sobre los riesgos significativos identificados o para revisar partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente. No obstante, son aplicables los requerimientos de documentación de esta y otras NIA.

A59. Para colaborar con el equipo del encargo del grupo, el auditor del componente, por ejemplo, podría facilitar al equipo del encargo del grupo acceso a la documentación de auditoría relevante, si las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben.

A60. Cuando un miembro del equipo del encargo del grupo sea también auditor de un componente, el objetivo de dicho equipo de comunicarse de forma clara con el auditor del componente puede a menudo lograrse por medios distintos a comunicaciones escritas específicas. Por ejemplo:

- el acceso por el auditor del componente a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría puede ser suficiente para comunicar los requerimientos del equipo del encargo del grupo establecidos en el apartado 40; y

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- la revisión de la documentación de auditoría del auditor del componente por el equipo del encargo del grupo puede ser suficiente para comunicar las cuestiones relevantes para las conclusiones del equipo del encargo del grupo establecidos en el apartado 41.

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida

Revisión de la documentación de auditoría del auditor de un componente (Ref: Apartado 42(b))

A61. La documentación de auditoría del auditor de un componente que es relevante para la auditoría del grupo puede variar en función de las circunstancias. A menudo, la atención se centra en la documentación de auditoría correspondiente a los riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. La extensión de la revisión puede verse afectada por el hecho de que la documentación de auditoría del auditor del componente haya estado sometida a los procedimientos de revisión de la firma de auditoría del auditor del componente.

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartados 44-45)

A62. Si el equipo del encargo del grupo concluye que no se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo, puede solicitar al auditor del componente que aplique procedimientos adicionales. Si esto no fuera posible, el equipo del encargo del grupo podría aplicar sus propios procedimientos a la información financiera del componente.

A63. La evaluación por el socio del encargo del grupo del efecto agregado de todas las incorrecciones (identificadas por el equipo del encargo del grupo o comunicadas por los auditores de los componentes) permite al socio del encargo del grupo determinar si los estados financieros del grupo en su conjunto contienen incorrecciones materiales.

Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo

Comunicación con la dirección del grupo (Ref: Apartados 46-48)

A64. La NIA 240 contiene requerimientos y orientaciones sobre la comunicación de los casos de fraude a la dirección y, cuando la dirección pueda estar involucrada en dichos casos de fraude, a los responsables del gobierno de la entidad²⁴.

A65. La dirección del grupo puede necesitar mantener la confidencialidad de cierta información material y sensible. Los siguientes ejemplos incluyen cuestiones que pueden ser significativas para los estados financieros del componente y de las cuales la dirección de dicho componente puede no tener conocimiento:

- Litigios potenciales.
- Planes para abandonar activos de explotación que resulten materiales.
- Hechos posteriores al cierre.
- Acuerdos legales significativos.

Comunicación con los responsables del gobierno del grupo (Ref: Apartado 49)

A66. Las cuestiones que el equipo del encargo del grupo comunica a los responsables del gobierno del grupo pueden incluir aquellas sobre las que los auditores de los componentes han llamado la atención de dicho equipo y que éste considera significativas para las responsabilidades de los responsables del gobierno del grupo. La comunicación con estos últimos tiene lugar en distintos momentos durante la realización de la auditoría del grupo. Por ejemplo, las cuestiones a las que hace referencia el apartado 49(a)-(b) pueden comunicarse después de que el equipo del encargo del grupo haya determinado

²⁴ NIA 240, apartados 40-42.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

el trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes. Por otra parte, las cuestiones a las que se refiere el apartado 49(c) pueden comunicarse al final de la auditoría, y las cuestiones a las que hace referencia el apartado 49(d)-(e) pueden comunicarse cuando ocurran.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Anexo 1

(Ref: Apartado A19)

Ejemplo de una opinión con salvedades cuando el equipo del encargo del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo

En este ejemplo, el equipo del encargo grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a un componente significativo contabilizado por el método de la participación (reconocido por 15 millones de dólares USA en el balance de situación, que refleja unos activos totales de 60 millones de dólares USA) porque el equipo del encargo del grupo no tuvo acceso a los registros contables, a la dirección, o al auditor del componente.

El equipo del encargo del grupo ha leído los estados financieros auditados del componente a 31 de diciembre de 20X1, incluido el informe de auditoría correspondiente, y ha examinado la información financiera relacionada que posee la dirección del grupo con respecto al componente.

En opinión del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de esta imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es material, pero no generalizado.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros consolidados²⁵

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

Responsabilidad de la dirección²⁶ en relación con los estados financieros consolidados

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros consolidados adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera²⁷, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros consolidados libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros consolidados adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros consolidados están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros consolidados. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros consolidados, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el

²⁵ El subtítulo "Informe sobre los estados financieros de grupo" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios".

²⁶ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

²⁷ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros consolidados que expresen la imagen fiel la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros consolidados que expresen la imagen fiel de conformidad con a las Normas Internacionales de Información Financiera y del ...".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel²⁸ por parte de la entidad de los estados financieros consolidados, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad²⁹. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros consolidados.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión de la sociedad ABC en la sociedad XYZ, una asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por 15 millones de dólares USA en el balance de situación consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC en el resultado neto de XYZ de 1 millón de dólares USA se incluye en el estado de resultados consolidado para el ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe en libros de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ para el ejercicio, porque se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades", los estados financieros consolidados expresan la imagen fiel de (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) la situación financiera de la sociedad ABC y sus dependientes a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

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

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

Si, a juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuese material y generalizado, el socio del encargo del grupo denegará la opinión de conformidad con la NIA 705.

28 En el caso de la nota 27 la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros consolidados que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad."

29 En circunstancias en las que el auditor tenga asimismo la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros consolidados, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros consolidados, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias." En el caso de la nota 27, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros consolidados que expresen una imagen fiel, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias."

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Anexo 2

(Ref: Apartado A23)

Ejemplos de cuestiones sobre las que el equipo del encargo del grupo obtiene conocimiento

Los ejemplos aquí mencionados abarcan un amplio espectro de cuestiones; sin embargo, no todas son relevantes para todo encargo de auditoría de un grupo y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

Controles del grupo

1. Los controles del grupo pueden incluir una combinación de lo siguiente:
 - Reuniones periódicas de la dirección del grupo con la del componente para discutir la evolución del negocio y revisar los resultados.
 - Seguimiento de las operaciones de los componentes y de sus resultados, incluidos los procedimientos de información periódica, que permitan a la dirección del grupo controlar los resultados de los componentes por comparación con los presupuestos, y tomar las medidas adecuadas.
 - Un proceso de valoración del riesgo por parte de la dirección del grupo, es decir, el proceso para identificar, analizar y gestionar los riesgos de negocio, incluido el riesgo de fraude, que pueden dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo.
 - Seguimiento, control, conciliación y eliminación de transacciones intragrupo y beneficios no realizados, así como de los saldos contables intragrupo.
 - Un proceso de seguimiento del cumplimiento de fechas y valoración de la exactitud e integridad de la información financiera recibida de los componentes.
 - Un sistema centralizado de tecnología de la información sujeto a los mismos controles generales de la tecnología de la información para todo o parte del grupo.
 - Actividades de control dentro del sistema de tecnología de la información común a todos o algunos componentes.
 - Seguimiento de los controles, incluidas las actividades de auditoría interna y los programas de autoevaluación.
 - Políticas y procedimientos congruentes, incluido un manual de procedimientos de información financiera del grupo.
 - Programas aplicables a todo el grupo, tales como códigos de conducta y programas de prevención del fraude.
 - Acuerdos para asignar poderes y responsabilidad a la dirección de un componente.
2. La auditoría interna puede considerarse parte de los controles del grupo, por ejemplo, cuando la función de auditoría interna está centralizada. La NIA 610³⁰ trata de la evaluación a realizar por el equipo del encargo del grupo en relación con la competencia y objetividad de los auditores internos en el caso de que prevea utilizar su trabajo.

Proceso de consolidación

3. El conocimiento por parte del equipo del encargo del grupo del proceso de consolidación puede cubrir aspectos como los siguientes:

Cuestiones relacionadas con el marco de información financiera aplicable:

30 NIA 610, "Utilización del trabajo realizado por los auditores internos," apartado 9.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- La medida en que la dirección de los componentes tiene conocimiento del marco de información financiera aplicable.
- El proceso para identificar y contabilizar los componentes de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- El proceso para identificar segmentos sobre los que informar con vistas a la información financiera por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- El proceso para identificar las relaciones y transacciones con partes vinculadas con vistas a informar de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Las políticas contables aplicadas en los estados financieros del grupo, los cambios de éstas con respecto a las del ejercicio anterior, y los cambios que procedan como consecuencia de normas nuevas o de la revisión de normas en el marco de información financiera aplicable.
- Los procedimientos para el tratamiento de los componentes cuyas fechas de cierre de ejercicio difieren de la fecha de cierre del grupo.

Cuestiones relacionadas con el proceso de consolidación:

- El proceso seguido por la dirección del grupo para obtener conocimiento de las políticas contables utilizadas por los componentes y, cuando proceda, para asegurarse de que se utilizan políticas contables uniformes para la preparación de la información financiera de los componentes destinada a los estados financieros del grupo, y que se identifican las diferencias en las políticas contables y se ajustan cuando sea necesario conforme al marco normativo de información financiera aplicable. Son políticas contables uniformes los principios, fundamentos, convenciones, reglas y prácticas específicos adoptados por el grupo, basados en el marco de información financiera aplicable, que utilizan los componentes para informar de manera congruente sobre transacciones similares. Estas políticas están generalmente descritas en el manual de procedimientos de información financiera y en el dossier de consolidación emitidos por la dirección del grupo.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para asegurarse de que los componentes proporcionan, con vistas a la consolidación, información financiera completa, exacta y en las fechas establecidas.
- El proceso de conversión de la información financiera de componentes situados en el extranjero a la moneda de los estados financieros del grupo.
- El modelo de organización de la tecnología de la información para la consolidación, incluidas las fases manuales y automatizadas del proceso, y los controles manuales y programados implantados en las diversas fases del proceso de consolidación.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para obtener información sobre hechos posteriores al cierre.

Asuntos relacionados con los ajustes de consolidación:

- El proceso para registrar los ajustes de consolidación, incluida la preparación, autorización y procesamiento de los correspondientes asientos en el libro diario, y la experiencia del personal responsable de la consolidación.
- Los ajustes de consolidación requeridos por el marco de información financiera aplicable.
- Fundamento empresarial de los hechos y transacciones que dieron lugar a los ajustes de consolidación.
- La frecuencia, naturaleza y magnitud de las transacciones entre componentes.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- Los procedimientos de seguimiento, control, conciliación y eliminación de las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, y de los saldos contables intragrupo.
- Los pasos seguidos para determinar el valor razonable de los activos y pasivos adquiridos, los procedimientos de amortización del fondo de comercio (cuando proceda) y la realización de pruebas sobre el deterioro de valor del fondo de comercio, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Los acuerdos con un socio mayoritario o con socios minoritarios con respecto a las pérdidas en que hayan incurrido los componentes (por ejemplo, la obligación de los socios minoritarios de asumir dichas pérdidas).

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Anexo 3

(Ref: Apartado A30)

Ejemplos de condiciones o hechos que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo

Los ejemplos aquí mencionados abarcan un amplio espectro de condiciones o hechos; sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría de un grupo y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

- Una estructura de grupo compleja, especialmente cuando se producen adquisiciones, enajenaciones o reorganizaciones frecuentes.
- Estructuras de gobierno corporativo débiles, incluidos los procesos de toma de decisiones, que no sean transparentes.
- Controles del grupo inexistentes o ineficaces, incluida información de la dirección del grupo inadecuada sobre el seguimiento de las operaciones de los componentes y sus resultados.
- Componentes que operan en jurisdicciones extranjeras que pueden estar expuestos a factores tales como una intervención imprevista del gobierno en ámbitos como la política comercial y fiscal, restricciones sobre los movimientos de moneda y de dividendos; y fluctuaciones en los tipos de cambio.
- Actividades empresariales de ciertos componentes que conllevan un riesgo alto, como contratos a largo plazo o negociación con instrumentos financieros complejos o innovadores.
- Incertidumbres sobre cuáles son los componentes cuya información financiera debe ser incorporada a los estados financieros del grupo de conformidad con el marco de información financiera aplicable; por ejemplo, si existen entidades con cometido especial o entidades no mercantiles y si es necesaria su incorporación.
- Relaciones y transacciones inusuales con partes vinculadas.
- Casos de saldos contables intragrupo que no coincidían o no se conciliaron en la consolidación en años anteriores.
- Existencia de transacciones complejas que están contabilizadas en más de un componente.
- Aplicación por los componentes de políticas contables que difieren de las aplicadas en los estados financieros del grupo.
- Componentes con fechas de cierre de ejercicio diferentes, que pueden ser utilizados para manipular el momento de realización de algunas transacciones.
- Antecedentes de ajustes de consolidación incompletos o no autorizados.
- Planificación fiscal agresiva dentro del grupo, o transacciones de efectivo importantes con entidades en paraísos fiscales.
- Cambios frecuentes de auditores de los estados financieros de los componentes.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Anexo 4

(Ref: Apartado A35)

Ejemplos de confirmaciones del auditor de un componente

El siguiente texto no pretende ser una carta estándar. Las confirmaciones pueden variar de un auditor de un componente a otro y de un periodo al siguiente.

Las confirmaciones a menudo se obtienen antes de que comience el trabajo sobre la información financiera del componente.

[Membrete del auditor del componente]

[Fecha]

[Al socio del encargo del grupo]

Esta carta se facilita en relación con su auditoría de los estados financieros del grupo de [nombre de la dominante] para el ejercicio que termina en [fecha] a efectos de expresar una opinión sobre si los estados financieros del grupo expresan la imagen fiel de (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) la situación financiera del grupo a [fecha], y de sus resultados y flujos de efectivo para el ejercicio cerrado en dicha fecha de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Acusamos recibo de sus instrucciones de fecha [fecha], en las que se nos solicita que realicemos un trabajo específico sobre la información financiera de [nombre del componente] para el ejercicio cerrado el [fecha].

Confirmamos que:

1. Podremos cumplir con las instrucciones. / Le informamos de que no podremos cumplir con las siguientes instrucciones [especificar instrucciones] por las siguientes razones [especificar razones].
2. Las instrucciones son claras y las comprendemos. / Le agradeceríamos que nos pudiera aclarar las siguientes instrucciones [especificar las instrucciones].
3. Colaboraremos con usted y le proporcionaremos acceso a la documentación de auditoría relevante.

Tomamos nota de que:

1. La información financiera de [nombre del componente] se incluirá en los estados financieros del grupo de [nombre de la dominante].
2. Puede considerar necesario participar en el trabajo que nos ha solicitado sobre la información financiera de [nombre del componente] para el ejercicio cerrado el [fecha].
3. Tiene la intención de evaluar y, si lo considera adecuado, utilizar nuestro trabajo para la auditoría de los estados financieros del grupo de [nombre de la dominante].

En relación con el trabajo que realizaremos sobre la información financiera de [nombre del componente], un/una [describir el componente, por ejemplo, dependiente totalmente controlada, dependiente, negocio conjunto, entidad participada contabilizada por los métodos de la participación o del coste] de [nombre de la dominante], confirmamos lo siguiente:

1. Tenemos conocimiento de [indicar los requerimientos de ética aplicables] en grado suficiente para cumplir con nuestras responsabilidades en la auditoría de los estados financieros del grupo, y cumpliremos con estos. En particular, y con respecto a [nombre de la dominante] y a los otros componentes del grupo, somos independientes en el sentido de lo dispuesto en [indicar los requerimientos de ética aplicables] y cumplimos con los requerimientos aplicables de [referirse a la normativa] emitidos por [nombre del organismo regulador].

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

2. Tenemos conocimiento de las Normas Internacionales de Auditoría y [indicar otras normas nacionales aplicables a la auditoría de los estados financieros del grupo] en grado suficiente para cumplir con nuestras responsabilidades en la auditoría de los estados financieros del grupo y llevaremos a cabo nuestro trabajo sobre la información financiera de [nombre del componente] para el ejercicio cerrado el [fecha] de conformidad con dichas normas.
3. Tenemos las cualificaciones específicas necesarias (por ejemplo conocimientos específicos del sector) para realizar el trabajo sobre la información financiera de este componente.
4. Tenemos conocimiento de [indicar el marco de información financiera aplicable o manual de procedimientos del grupo] en grado suficiente para cumplir con nuestras responsabilidades en la auditoría de los estados financieros del grupo.

Le informaremos de cualquier cambio en las manifestaciones anteriores que se produzca durante el curso de nuestro trabajo sobre la información financiera de [nombre del componente].

[Firma del auditor]

[Fecha]

[Dirección del auditor]

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Anexo 5

(Ref: Apartado A58)

Cuestiones obligatorias y adicionales incluidas en la carta de instrucciones del equipo del encargo del grupo

Las cuestiones que obligatoriamente deben ser comunicadas al auditor del componente de conformidad con esta NIA se muestran en cursiva

Cuestiones que son relevantes para planificar el trabajo del auditor del componente:

- La solicitud al auditor del componente, conociendo el contexto en el cual el equipo del encargo del grupo utilizará el trabajo de dicho auditor, de que confirme que colaborará con el equipo del encargo del grupo.
- El calendario para completar la auditoría.
- Fechas de las visitas planificadas por la dirección del grupo y por el equipo del encargo del grupo, y las fechas de las reuniones planificadas con la dirección del componente y con el auditor del componente.
- Una lista de personas clave de contacto.
- El trabajo a realizar por el auditor del componente, el uso que se va a dar a dicho trabajo, y los acuerdos para coordinar esfuerzos en la fase inicial de la auditoría y durante su desarrollo, incluida la participación planificada del equipo del encargo del grupo en el trabajo del auditor del componente.
- Los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo y, en especial, los requerimientos de independencia.
- En el caso de una auditoría o revisión de la información financiera del componente, la importancia relativa para el componente (y, cuando proceda, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) y el umbral a partir del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo.
- Una relación de partes vinculadas, preparada por la dirección del grupo, y cualesquiera otras partes vinculadas de las que el equipo del encargo del grupo tenga conocimiento, así como la petición al auditor del componente de que informe en el momento oportuno al equipo del encargo del grupo de las partes vinculadas no identificadas previamente por la dirección del grupo o el equipo del encargo del grupo.
- El trabajo a realizar sobre transacciones intragrupo y beneficios no realizados, y sobre saldos contables intragrupo.
- Orientaciones sobre otras responsabilidades legales de información, por ejemplo, información sobre la afirmación de la dirección del grupo con respecto a la eficacia del control interno.
- Cuando sea probable un desfase entre la terminación del trabajo sobre la información financiera de los componentes y la conclusión del equipo del encargo del grupo sobre los estados financieros del grupo, instrucciones específicas para la revisión de los hechos posteriores al cierre.

Cuestiones que son relevantes para la ejecución del trabajo por el auditor del componente:

- Los hallazgos del equipo del encargo del grupo como resultado de las pruebas realizadas sobre las actividades de control de un sistema de tratamiento de la información que sea común para todos o algunos de los componentes, y las pruebas de controles a realizar por el auditor del componente.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- Los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente, y una solicitud de que el auditor del componente comunique en el momento oportuno cualesquiera otros riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, identificados en el componente y la respuesta del auditor del componente a dichos riesgos.
- Los hallazgos de la auditoría interna, basados en el trabajo realizado sobre los controles en los componentes o relevantes para los componentes.
- Una solicitud de comunicación oportuna de la evidencia de auditoría obtenida a partir del trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes que contradiga la evidencia de auditoría sobre la que basó, en un principio, el equipo del encargo del grupo la valoración del riesgo realizada a nivel de grupo.
- Una solicitud de manifestación escrita sobre el cumplimiento por la dirección de los componentes del marco de información financiera aplicable, o una declaración de que se ha informado sobre las diferencias entre las políticas contables aplicadas a la información financiera del componente y las aplicadas a los estados financieros del grupo.
- Cuestiones que deben ser documentadas por el auditor del componente.

Otra información

- Una solicitud de que se informe al equipo del encargo del grupo en el momento oportuno de lo siguiente:
 - Cuestiones significativas de contabilidad, información financiera y auditoría, incluidas las estimaciones contables y los juicios relacionados con ellas.
 - Cuestiones relacionadas con la consideración de empresa en funcionamiento del componente.
 - Cuestiones relacionadas con litigios y reclamaciones.
 - Deficiencias significativas en el control interno que el auditor del componente haya identificado durante el trabajo realizado sobre la información financiera del componente, e información que indique la existencia de fraude.
- Una solicitud de que se notifique al equipo del encargo del grupo cualquier hecho significativo o inusual tan pronto como sea posible.
- Una solicitud de que las cuestiones incluidas en el apartado 41 se comuniquen al equipo del encargo del grupo cuando el trabajo sobre la información financiera del componente haya sido completado.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 610

UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

.....	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-2
Relación entre la función de auditoría interna y el auditor externo	3-4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivos	6
Definiciones	7
Requerimientos	
Determinar si se utiliza el trabajo de los auditores internos y la extensión de dicha utilización	8-10
Utilización de trabajos específicos de los auditores internos	11-12
Documentación	13
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1-A2
Objetivos de la función de auditoría interna	A3
Determinar si se utiliza el trabajo de los auditores internos y la extensión de dicha utilización	A4-A5
Utilización de trabajos específicos de los auditores internos	A6

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 610, "Utilización del trabajo de los auditores internos", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor externo con respecto al trabajo de los auditores internos cuando el auditor externo ha determinado, de conformidad con la NIA 315¹, que es posible que la función de auditoría interna sea relevante para la auditoría. (Ref: Apartados A1-A2)
2. Esta NIA no trata de los casos en que auditores internos individuales presten ayuda directa al auditor externo al llevar a cabo procedimientos de auditoría.

Relación entre la función de auditoría interna y el auditor externo

3. Los objetivos de la función de auditoría interna se determinan por la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad. Aunque los objetivos de la función de auditoría interna y los del auditor externo son distintos, algunas de las vías por las que la función de auditoría interna y el auditor externo alcanzan sus respectivos objetivos pueden ser similares. (Ref: Apartado A3)
4. Con independencia del grado de autonomía y de la objetividad de la función de auditoría interna, dicha función no es independiente de la entidad, tal como se le requiere al auditor externo a la hora de expresar una opinión sobre los estados financieros. El auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, y su responsabilidad no se reduce por el hecho de que utilice el trabajo de los auditores internos.

Fecha de entrada en vigor

5. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

6. Los objetivos del auditor externo, cuando la entidad dispone de una función de auditoría interna que el auditor externo ha determinado que puede ser relevante para la auditoría, son:
 - (a) determinar si se utilizarán trabajos específicos de los auditores internos y, en su caso, la extensión de dicha utilización; y
 - (b) en caso de utilizar trabajos específicos de los auditores internos, determinar si dichos trabajos son adecuados para los fines de la auditoría.

Definiciones

7. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Función de auditoría interna: actividad de evaluación establecida o prestada a la entidad como un servicio. Sus funciones incluyen, entre otras, el examen, la evaluación y el seguimiento de la adecuación y eficacia del control interno.
 - (b) Auditores internos: personas que realizan actividades correspondientes a la función de auditoría interna. Los auditores internos pueden pertenecer a un departamento de auditoría interna o función equivalente.

Requerimientos

Determinar si se utiliza el trabajo de los auditores internos y la extensión de dicha utilización

8. El auditor externo determinará:

¹ NIA 315, "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno", apartado 23.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (a) si es posible que el trabajo de los auditores internos sea adecuado para los fines de la auditoría; y
 - (b) en caso afirmativo, el efecto previsto del trabajo de los auditores internos sobre la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor externo.
9. Para determinar si el trabajo de los auditores internos puede ser adecuado para los fines de la auditoría, el auditor externo evaluará:
- (a) la objetividad de la función de auditoría interna;
 - (b) la competencia técnica de los auditores internos;
 - (c) la probabilidad de que el trabajo de los auditores internos se realice con la debida diligencia profesional; y
 - (d) si es posible una comunicación eficaz entre los auditores internos y el auditor externo.
(Ref: Apartado A4)
10. Para determinar el efecto previsto del trabajo de los auditores internos sobre la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor externo, éste tendrá en cuenta:
- (a) la naturaleza y el alcance de los trabajos específicos realizados, o a realizar, por los auditores internos;
 - (b) los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones para determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar; y
 - (c) el grado de subjetividad que interviene en la evaluación de la evidencia de auditoría reunida por los auditores internos para sustentar las afirmaciones correspondientes.
(Ref: Apartado A5)

Utilización de trabajos específicos de los auditores internos

11. Para utilizar trabajos específicos de los auditores internos, el auditor externo evaluará y aplicará procedimientos de auditoría para determinar su adecuación a los fines del auditor externo. (Ref.: Apartado A6)
12. Para determinar la adecuación de los trabajos específicos realizados por los auditores internos a los fines del auditor externo, éste evaluará si:
- (a) los trabajos fueron realizados por auditores internos con una formación y una competencia técnicas adecuadas;
 - (b) los trabajos fueron adecuadamente supervisados, revisados y documentados;
 - (c) se ha obtenido evidencia de auditoría adecuada que permita a los auditores internos alcanzar conclusiones razonables;
 - (d) las conclusiones alcanzadas son adecuadas a las circunstancias y, en su caso, los informes preparados por los auditores internos son congruentes con los resultados de los trabajos realizados; y
 - (e) cualquier excepción o cuestión inusual revelada por los auditores internos se ha resuelto adecuadamente.

Documentación

13. Si el auditor externo utiliza trabajos específicos de los auditores internos, el auditor externo incluirá en la documentación de auditoría las conclusiones alcanzadas con respecto a la evaluación de la adecuación del trabajo de los auditores internos y los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor externo a dicho trabajo, de conformidad con el apartado 11.2.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

- A1. Tal y como se describe en la NIA 315³, es posible que la función de auditoría interna de la entidad sea relevante para la auditoría si la naturaleza de las responsabilidades y actividades de la función de auditoría interna está relacionada con la información financiera de la entidad y el auditor tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar, o para reducir su extensión.
- A2. La realización de procedimientos de conformidad con esta NIA puede llevar al auditor externo a replantear su valoración de los riesgos de incorrección material. En consecuencia, esto puede afectar a la determinación por el auditor externo de la relevancia de la función de auditoría interna para la auditoría. Asimismo, el auditor externo puede decidir no utilizar el trabajo de los auditores internos de un modo que afecte a la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor externo. En dichas circunstancias, puede no ser necesaria la aplicación adicional, por parte del auditor externo, de las disposiciones de la presente NIA.

Objetivos de la función de auditoría interna (Ref: Apartado 3)

- A3. Los objetivos de las funciones de auditoría interna varían ampliamente y dependen de la dimensión y de la estructura de la entidad, así como de los requerimientos de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad. Las actividades de la función de auditoría interna pueden incluir una o más de las siguientes actividades:
- Seguimiento del control interno. La función de auditoría interna puede tener asignada la responsabilidad específica de revisar los controles, de realizar un seguimiento de su funcionamiento y de recomendar mejoras de dichos controles.
 - Examen de información financiera y operativa. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión de los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y presentar información financiera y operativa, así como la realización de indagaciones específicas sobre partidas individuales, incluida la realización de pruebas detalladas de transacciones, saldos y procedimientos.
 - Revisión de actividades de explotación. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión de la economía, eficiencia y eficacia de actividades de explotación, incluidas actividades no financieras de una entidad.
 - Revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y de otros requerimientos externos, así como de las políticas y directrices de la dirección y de otros requerimientos internos.
 - Gestión del riesgo. La función de auditoría interna puede ayudar a la organización identificando y evaluando las exposiciones significativas al riesgo, así como contribuyendo a la mejora de la gestión del riesgo y de los sistemas de control.
 - Gobierno de la entidad. La función de auditoría interna puede valorar el proceso de gobierno de la entidad en relación con el cumplimiento de los objetivos de ética y valores, la gestión de resultados y rendición de cuentas, la comunicación de la información sobre riesgos y control a las áreas adecuadas de la organización, así como la eficacia de la comunicación entre los responsables del gobierno de la entidad, los auditores externos e internos y la dirección.

3 NIA 315, apartado A101.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Determinar si se utiliza el trabajo de los auditores internos y la extensión de dicha utilización

Posibilidad de que el trabajo de los auditores internos sea adecuado para los fines de la auditoría (Ref: Apartado 9)

A4. Los factores que pueden afectar a la determinación por el auditor externo de la posibilidad de que el trabajo de los auditores internos sea adecuado para los fines de la auditoría son los siguientes:

Objetividad

- El estatus de la función de auditoría interna dentro de la entidad y el efecto que dicho estatus tiene en la capacidad de los auditores internos de ser objetivos.
- Si la función de auditoría interna informa a los responsables del gobierno de la entidad o a un directivo con suficiente autoridad, y si los auditores internos pueden tener contacto directo con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si los auditores internos están libres de conflicto de responsabilidades.
- Si los responsables del gobierno de la entidad supervisan las decisiones de contratación relacionadas con la función de auditoría interna.
- Si existe alguna restricción o limitación impuesta a la función de auditoría interna por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad.
- Si la dirección actúa, y en qué medida lo hace, basándose en las recomendaciones de la función de auditoría interna, y el modo en que se pone de manifiesto dicha actuación.

Competencia técnica

- Si los auditores internos son miembros de los organismos profesionales pertinentes.
- Si los auditores internos tienen la formación técnica y la competencia adecuada como auditores internos.
- Si se han establecido políticas de contratación y de formación de auditores internos.

Diligencia profesional

- Si las actividades de la función de auditoría interna se planifican, supervisan, revisan y documentan adecuadamente.
- Existencia y adecuación de manuales de auditoría u otros documentos similares, programas de trabajo y documentación de auditoría interna.

Comunicación

La comunicación entre el auditor externo y los auditores internos puede ser más eficaz cuando los auditores internos tienen libertad para comunicarse abiertamente con los auditores externos, y:

- se celebran reuniones, a intervalos apropiados, durante el periodo;
- el auditor externo recibe notificación de los informes de auditoría interna pertinentes y tiene acceso a ellos, y recibe además información sobre cuestiones significativas detectadas por los auditores internos cuando dichas cuestiones puedan afectar al trabajo del auditor externo; y
- el auditor externo informa a los auditores internos sobre cualquier cuestión significativa que pueda afectar a la función de auditoría interna.

Efecto previsto del trabajo de los auditores internos sobre la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor externo (Ref: Apartado 10)

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

A5. Cuando el trabajo de los auditores internos vaya a ser un factor a tener en cuenta en la determinación de la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor externo, puede resultar útil acordar previamente con los auditores internos las siguientes cuestiones:

- el momento de realización de dicho trabajo;
- la extensión de la cobertura de auditoría;
- la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar), y la importancia relativa para la ejecución del trabajo;
- los métodos propuestos de selección de elementos;
- la documentación del trabajo realizado; y
- los procedimientos de revisión y de información.

Utilización de trabajos específicos de los auditores internos (Ref: Apartado 11)

A6. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados a trabajos específicos de los auditores internos dependerán de la valoración por el auditor externo del riesgo de incorrección material, así como de la evaluación de la función de auditoría interna y de los trabajos específicos de los auditores internos. Dichos procedimientos de auditoría pueden incluir:

- el examen de los elementos examinados por los auditores internos;
- el examen de otros elementos similares; y
- la observación de los procedimientos aplicados por los auditores internos.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 620

UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO DEL AUDITOR

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-2
La responsabilidad del auditor respecto de la opinión de auditoría	3
Fecha de entrada en vigor	4
Objetivos	5
Definiciones	6
Requerimientos	
Determinación de la necesidad de un experto del auditor	7
Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría	8
Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor	9
Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor	10
Acuerdo con el experto del auditor	11
Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor	12-13
Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría	14-15
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definición de experto del auditor	A1-A3
Determinación de la necesidad de un experto del auditor	A4-A9
Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría	A10-A13
Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor	A14-A20
Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor	A21-A22
Acuerdo con el experto del auditor	A23-A31
Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor	A32-A40
Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría	A41-A42
Anexo: Cuestiones a considerar en el acuerdo entre el auditor y un experto externo del auditor	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 620, "Utilización del trabajo de un experto del auditor", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

Introducción

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor respecto del trabajo de una persona u organización en un campo de especialización distinto al de la contabilidad o auditoría, cuando dicho trabajo se utiliza para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
2. Esta NIA no trata de:
 - (a) situaciones en las que el equipo del encargo incluye un miembro, o consulta a una persona u organización, especializado en un área específica de contabilidad o de auditoría, las cuales se tratan en la NIA 220¹; ni de
 - (b) la utilización por el auditor del trabajo de una persona u organización, especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría y cuyo trabajo en dicho campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros (experto de la dirección), la cual se trata en la NIA 500².

La responsabilidad del auditor respecto de la opinión de auditoría

3. El auditor es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, y la utilización por el auditor del trabajo de un experto del auditor no reduce dicha responsabilidad. No obstante, si el auditor que utiliza el trabajo de un experto del auditor, habiéndose atendido a lo dispuesto en esta NIA, concluye que el trabajo de dicho experto es adecuado para los fines del auditor, puede aceptar los hallazgos o las conclusiones del experto en su campo de especialización como evidencia de auditoría adecuada.

Fecha de entrada en vigor

4. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

5. Los objetivos del auditor son:
 - (a) determinar si se utiliza el trabajo de un experto del auditor; y
 - (b) en caso de utilizar el trabajo de un experto del auditor, determinar si dicho trabajo es adecuado para los fines del auditor.

Definiciones

6. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Experto del auditor: persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el auditor para facilitarle la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del auditor puede ser interno (es decir, un socio³ o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red) o externo. (Ref: Apartado A1-A3)
 - (b) Especialización: cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto.
 - (c) Experto de la dirección: persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.

Requerimientos

Determinación de la necesidad de un experto del auditor

1 NIA 220, "Control de calidad de la auditoría de estados financieros", apartados A10, A20-A22.
 2 NIA 500, "Evidencia de auditoría", apartados A34-A48.
 3 En su caso, los términos "socio" y "firma de auditoría" se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

7. Si para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuera necesaria una especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, el auditor determinará si debe utilizar el trabajo de un experto del auditor. (Ref: Apartados A4-A9)

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría

8. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría con respecto a los requerimientos de los apartados 9-13 de esta NIA variarán en función de las circunstancias. Para la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de dichos procedimientos, el auditor tendrá en cuenta, entre otras cuestiones: (Ref.: Apartado A10)
- (a) la naturaleza de la cuestión con la que está relacionado el trabajo de dicho experto;
 - (b) los riesgos de incorrección material en la cuestión con la que se relaciona el trabajo de dicho experto;
 - (c) la significatividad del trabajo de dicho experto en el contexto de la auditoría;
 - (d) el conocimiento y la experiencia del auditor en relación con trabajos realizados con anterioridad por dicho experto; y
 - (e) si dicho experto está sujeto a las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría. (Ref.: Apartados A11-A13)

Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor

9. El auditor evaluará si el experto del auditor tiene la competencia, la capacidad y la objetividad necesarias para los fines del auditor. En el caso de un experto externo del auditor, la evaluación de la objetividad incluirá indagar sobre los intereses y las relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad de dicho experto. (Ref: Apartados A14-A20)

Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor

10. El auditor obtendrá conocimiento suficiente del campo de especialización del experto del auditor, que le permita: (Ref: Apartados A21-A22)
- (a) determinar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto para los fines del auditor; y
 - (b) evaluar la adecuación de dicho trabajo para los fines del auditor.

Acuerdo con el experto del auditor

11. El auditor acordará con el experto del auditor, por escrito cuando resulte adecuado, las siguientes cuestiones: (Ref: Apartados A23-A26)
- (a) la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto; (Ref: Apartado A27)
 - (b) las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto; (Ref: Apartados A28-A29)
 - (c) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre el auditor y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba proporcionar el experto; y (Ref: Apartado A30)
 - (d) la necesidad de que el experto del auditor cumpla los requerimientos de confidencialidad. (Ref: Apartado A31)

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor

12. El auditor evaluará la adecuación del trabajo del experto del auditor para los fines del auditor, incluido: (Ref: Apartado A32)

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (a) la relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, así como su congruencia con otra evidencia de auditoría; (Ref: Apartados A33-A34)
 - (b) si el trabajo del experto implica la utilización de hipótesis y de métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos teniendo en cuenta las circunstancias; y (Ref: Apartados A35-A37)
 - (c) si el trabajo del experto implica la utilización de datos fuente significativos para ese trabajo, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente. (Ref: Apartados A38-A39)
13. Si el auditor determina que el trabajo del experto del auditor no es adecuado para los fines del auditor: (Ref: Apartado A40)
- (a) acordará con el experto la naturaleza y la extensión del trabajo adicional que deberá realizar el experto; o
 - (b) aplicará procedimientos de auditoría adicionales adecuados a las circunstancias.

Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría

14. En un informe de auditoría que contenga una opinión no modificada, el auditor no hará referencia al trabajo del experto del auditor, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran. En el caso de que las disposiciones legales o reglamentarias requieran dicha referencia, el auditor indicará en el informe de auditoría que la mención realizada no reduce su responsabilidad en relación con su opinión. (Ref: Apartado A41)
15. Si el auditor hace referencia al trabajo del experto del auditor en el informe de auditoría por ser tal mención relevante para la comprensión de una opinión modificada, el auditor indicará en el informe de auditoría que dicha referencia no reduce su responsabilidad con respecto a dicha opinión. (Ref: Apartado A42)

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de experto del auditor (Ref: Apartado 6(a))

- A1. La especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría puede consistir en especialización en materias tales como las siguientes:
- La valoración de instrumentos financieros complejos, terrenos y edificios, fábricas y maquinaria, joyas, obras de arte, antigüedades, activos intangibles, activos adquiridos y pasivos asumidos en combinaciones de negocios, así como activos que puedan haber sufrido deterioro.
 - El cálculo actuarial de pasivos asociados a contratos de seguros o a planes de pensiones de empleados.
 - La estimación de reservas de petróleo y gas.
 - La valoración de pasivos medioambientales y de los costes de saneamiento.
 - La interpretación de contratos y de las disposiciones legales y reglamentarias.
 - El análisis de cuestiones fiscales complejas o inusuales.
- A2. En muchos casos, la distinción entre especialización en contabilidad o auditoría y especialización en otro campo es clara, incluso cuando se trata de un área especializada de contabilidad o auditoría. Por ejemplo, con frecuencia es fácil distinguir una persona especializada en la aplicación de métodos de contabilización de impuestos diferidos de un experto en legislación fiscal. El primero no es un experto a los efectos de esta NIA, ya que su especialización es de tipo contable; el segundo es un experto a los efectos de esta NIA, ya que su especialización es de tipo jurídico. Se pueden hacer distinciones similares en otras áreas, por ejemplo, entre la especialización en métodos de contabilización de instrumentos financieros y la especialización en modelos complejos de valoración de instrumentos financieros. Sin embargo, en algunos casos, especialmente en aquellos relacionados con un área emergente de especialización en contabilidad o auditoría, establecer una distinción entre áreas especializadas de contabilidad o auditoría y la especialización en otro campo será una cuestión de juicio profesional. Las reglas y normas profesionales aplicables relativas a los requerimientos de formación y competencia para profesionales de la contabilidad y auditores pueden facilitar al auditor la aplicación de dicho juicio⁴.
- A3. Es necesario aplicar el juicio profesional al considerar de qué modo los requerimientos de esta NIA se ven afectados por el hecho de que el experto del auditor pueda ser tanto una persona como una organización. Por ejemplo, al evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor, puede ocurrir que el experto sea una organización a la que el auditor ha recurrido con anterioridad, pero que el auditor no haya tratado previamente con la persona concreta designada por dicha organización para el encargo particular; o puede ocurrir lo contrario, es decir, que el auditor conozca el trabajo de la persona concreta, pero no conozca la organización a la que se ha incorporado dicho experto. En ambos casos, tanto las cualidades propias de la persona como las cualidades de dirección de la organización (tales como los sistemas de control de calidad que la organización aplica) pueden ser relevantes para la evaluación a realizar por el auditor.

Determinación de la necesidad de un experto del auditor (Ref: Apartado 7)

- A4. Puede resultar necesario un experto del auditor para facilitar al auditor una o más de las siguientes actuaciones:
- La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno.
 - La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

⁴ Por ejemplo, la Norma Internacional de Formación (International Education Standard) n° 8, "Requisitos de competencia que deben reunir los auditores profesionales", puede resultar útil.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- La determinación e implementación de respuestas globales a los riesgos valorados en los estados financieros.
 - El diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores para responder a riesgos valorados en las afirmaciones, incluidas pruebas de controles o procedimientos sustantivos.
 - La evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida en la formación de una opinión sobre los estados financieros.
- A5. Los riesgos de incorrección material pueden aumentar cuando la dirección necesita especialización en un campo distinto al de la contabilidad para preparar los estados financieros, por ejemplo, porque esto puede indicar cierta complejidad o porque la dirección puede no poseer conocimientos del campo de especialización. Si a la hora de preparar los estados financieros la dirección no posee la especialización necesaria, puede recurrir a un experto de la dirección para hacer frente a dichos riesgos. Los controles relevantes, incluidos los controles relacionados con el trabajo del experto de la dirección, en su caso, pueden también reducir los riesgos de incorrección material.
- A6. Si la preparación de los estados financieros implica el recurso a una especialización en un campo distinto al de la contabilidad, el auditor, con cualificaciones en contabilidad y auditoría, puede que no tenga la especialización necesaria para auditar dichos estados financieros. El socio del encargo debe satisfacerse de que el equipo del encargo, así como cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del encargo, reúnen, en su conjunto, la competencia y la capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría⁵. Asimismo, se requiere al auditor que establezca la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo⁶. La determinación por el auditor de si utiliza el trabajo de un experto del auditor, y, de ser así, en qué momento y en qué medida, le facilita el cumplimiento de estos requerimientos. A medida que avanza la auditoría, o cambian las circunstancias, el auditor puede necesitar revisar decisiones anteriores sobre la utilización del trabajo de un experto del auditor.
- A7. Un auditor que no sea experto en un determinado campo distinto al de la contabilidad o auditoría puede, sin embargo, ser capaz de obtener conocimiento suficiente de dicho campo para realizar la auditoría sin recurrir a un experto del auditor. Este conocimiento se puede obtener, por ejemplo, a través de:
- La experiencia en la auditoría de entidades que requieren dicha especialización para la preparación de sus estados financieros.
 - La formación o el desarrollo profesional en ese campo concreto. Esto puede incluir cursos formales o discusiones con personas que poseen especialización en el campo relevante a los efectos de mejorar la capacidad del propio auditor para tratar cuestiones de ese campo. Dicha discusión difiere de una consulta a un experto del auditor relativa a un conjunto específico de circunstancias que surgen en el encargo, situación en la que a dicho experto se le facilitan todos los hechos relevantes que le permitirán prestar un asesoramiento informado sobre la cuestión concreta⁷.
 - La discusión con auditores que han realizado encargos similares.
- A8. En otros casos, sin embargo, el auditor puede determinar que es necesario recurrir a un experto del auditor, u optar por hacerlo, para facilitarle la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Entre los aspectos a tener en cuenta a la hora de decidir si se recurre a un experto del auditor cabe señalar los siguientes:
- Si la dirección ha recurrido a un experto de la dirección para la preparación de los estados financieros (véase el apartado A9).

5 NIA 220, apartado 14.

6 NIA 300, "Planificación de la auditoría de estados financieros", apartado 8(e).

7 NIA 220, apartado A21.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- La naturaleza y la significatividad de la cuestión, incluida su complejidad.
- Los riesgos de incorrección material que comporta la cuestión.
- La naturaleza prevista de los procedimientos para responder a los riesgos identificados, incluidos: el conocimiento del auditor y su experiencia en relación con el trabajo de expertos sobre dichas cuestiones; y la disponibilidad de fuentes alternativas de evidencia de auditoría.

A9. Cuando la dirección haya recurrido a un experto de la dirección para la preparación de los estados financieros, la decisión del auditor sobre si recurre a un experto del auditor puede también verse influida por factores como los siguientes:

- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección es un empleado de la entidad, o si es un tercero contratado por ésta para prestar los servicios correspondientes.
- La medida en que la dirección puede ejercer control o influencia sobre el trabajo del experto de la dirección.
- La competencia y la capacidad del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección está sujeto a normas técnicas para la realización de su trabajo o a otros requerimientos profesionales o del sector.
- Cualquier control de la entidad sobre el trabajo del experto de la dirección.

La NIA 500⁸ contiene requerimientos y orientaciones sobre el efecto de la competencia, la capacidad y la objetividad de los expertos de la dirección en la fiabilidad de la evidencia de auditoría.

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría
(Ref: Apartado 8)

A10. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría relativos a los requerimientos de los apartados 9-13 de esta NIA variarán en función de las circunstancias. Por ejemplo, los siguientes factores pueden indicar la necesidad de aplicar procedimientos diferentes o más extensos que en otros casos:

- El trabajo del experto del auditor está relacionado con una cuestión significativa que implica juicios subjetivos y complejos.
- El auditor no ha utilizado con anterioridad el trabajo del experto del auditor y no tiene conocimiento previo de la competencia, de la capacidad y de la objetividad del experto.
- El experto del auditor, más que ser consultado para prestar asesoramiento sobre una cuestión concreta, aplica procedimientos que forman parte integrante de la auditoría.
- El experto es un experto externo del auditor y no está sujeto, por lo tanto, a las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.

Políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 8(e))

A11. Puede darse el caso de que el experto interno del auditor sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal, de la firma de auditoría, y, por lo tanto, esté sujeto a las políticas y a los procedimientos de control de calidad de dicha firma de conformidad con la NICC 1⁹ o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes¹⁰. En

⁸ NIA 500, apartado 8.

⁹ NICC 1, "Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados", apartado 12(f).

¹⁰ NIA 220, apartado 2.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

otros casos, puede ocurrir que el experto interno del auditor sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal, de una firma de la red, que comparte con la firma de auditoría políticas y procedimientos de control de calidad comunes.

A12. Un experto externo del auditor no es un miembro del equipo del encargo y no está sujeto a las políticas y a los procedimientos de control de calidad de conformidad con la NICC 1¹¹. Sin embargo, en algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se trate al experto externo del auditor como a un miembro del equipo del encargo, y que, por lo tanto, esté sujeto a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, y a otros requerimientos profesionales que establezcan dichas disposiciones.

A13. Los equipos de los encargos pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría, salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría u otras partes indique lo contrario¹². El grado de confianza variará en función de las circunstancias, y puede afectar a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría relativos a cuestiones como las siguientes:

- Competencia y capacidad, a través de programas de selección y de formación de personal.
- Objetividad. Los expertos internos del auditor están sujetos a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia.
- La evaluación por el auditor de la adecuación del trabajo del experto del auditor. Por ejemplo, los programas de formación de la firma de auditoría pueden proporcionar a los expertos internos del auditor un conocimiento adecuado de la interrelación entre su especialización y el proceso de auditoría. La confianza en dicha formación y en otros procesos de la firma de auditoría, tales como los protocolos que delimitan el trabajo de los expertos internos del auditor, pueden afectar a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor.
- Cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través de procesos de seguimiento.
- Acuerdo con el experto del auditor.
- Dicha confianza no reduce la responsabilidad que tiene el auditor de cumplir los requerimientos de esta NIA.

Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor (Ref: Apartado 9)

A14. La competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor son factores que afectan significativamente al hecho de que su trabajo sea o no adecuado para los fines del auditor. La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto del auditor. La capacidad se refiere a la aptitud del experto del auditor para ejercer dicha competencia en las circunstancias del encargo. Entre los factores que influyen en la capacidad se pueden incluir, por ejemplo, la ubicación geográfica, así como la disponibilidad de tiempo y de recursos. La objetividad se refiere a los posibles efectos que pueden tener el sesgo, los conflictos de intereses o la influencia que otros puedan tener sobre el juicio profesional del experto del auditor.

A15. La información relativa a la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor puede proceder de diversas fuentes, tales como:

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto.

¹¹ NICC 1, apartado 12(f).

¹² NIA 220, apartado 4.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- Las discusiones con otros auditores o con otras personas que estén familiarizadas con el trabajo de dicho experto.
 - El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, de su pertenencia a una organización profesional o a una asociación sectorial, de su habilitación para ejercer u otras formas de reconocimiento externo.
 - Artículos publicados o libros escritos por el experto.
 - Las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría (véanse los apartados A11-A13).
- A16. Entre las cuestiones relevantes para evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor figura la de si el trabajo de dicho experto está o no sujeto a normas técnicas de ejecución o a otros requerimientos profesionales o sectoriales; por ejemplo, normas de ética y otros requerimientos derivados de la pertenencia a organizaciones profesionales o asociaciones sectoriales, normas de acreditación de un organismo de habilitación o requerimientos impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias.
- A17. Entre otras cuestiones que pueden ser relevantes se incluyen las siguientes:
- La pertinencia que la competencia del experto del auditor tiene a efectos de la materia para la que se utilizará el trabajo de dicho experto, incluida cualquier área de especialización dentro del campo de dicho experto. Por ejemplo, un determinado actuario puede estar especializado en seguros de responsabilidad civil, pero tener una experiencia limitada en relación con el cálculo de pensiones.
 - La competencia del experto del auditor en relación con los requerimientos de contabilidad y auditoría aplicables; por ejemplo, el conocimiento de hipótesis y métodos, incluidos, en su caso, los modelos, que sean congruentes con el marco de información financiera aplicable.
 - Si algún hecho inesperado o cambio en las condiciones o la evidencia de auditoría obtenida a partir de los resultados de los procedimientos de auditoría indican que puede ser necesario reconsiderar la evaluación inicial de la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor, a medida que avanza la auditoría.
- A18. Un amplio espectro de circunstancias puede amenazar la objetividad; por ejemplo, amenazas de interés propio, de abogacía, de familiaridad, de autorrevisión y de intimidación. Las salvaguardas pueden eliminar o reducir dichas amenazas, y pueden crearse tanto mediante estructuras externas (por ejemplo, la profesión del experto del auditor o la normativa) como por el entorno de trabajo del experto del auditor (por ejemplo, políticas y procedimientos de control de calidad). También puede haber salvaguardas específicas para el encargo de auditoría.
- A19. La evaluación de la significatividad de las amenazas a la objetividad y de la necesidad de salvaguardas puede depender de la función del experto del auditor y de la significatividad de su trabajo en el contexto de la auditoría. Puede haber algunas circunstancias en las que las salvaguardas no puedan reducir las amenazas a un nivel aceptable; por ejemplo, si el experto del auditor propuesto es una persona que ha desempeñado una función significativa en la preparación de la información que está siendo auditada, es decir, si el experto del auditor es un experto de la dirección.
- A20. Al evaluar la objetividad del experto externo del auditor, puede ser relevante:
- (a) Indagar ante la entidad sobre los posibles intereses y relaciones conocidos que tenga la entidad con el experto externo del auditor y que puedan afectar a la objetividad de dicho experto.
 - (b) Discutir con dicho experto las posibles salvaguardas aplicables, incluidos cualesquiera requerimientos profesionales aplicables al experto, y evaluar si las

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

salvaguardas son adecuadas para reducir las amenazas a un nivel aceptable. Entre los intereses y relaciones que puede ser relevante discutir con el experto del auditor, se incluyen los siguientes:

- Intereses financieros.
- Relaciones empresariales y personales.
- Prestación de otros servicios por el experto, incluidos los prestados por la organización en el caso de que el experto externo sea una organización.

En algunos casos, también puede ser adecuado que el auditor obtenga una manifestación escrita del experto externo del auditor sobre los posibles intereses o relaciones con la entidad de los que el experto tenga conocimiento.

Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor (Ref: Apartado 10)

A21. El auditor puede obtener conocimiento del campo de especialización del experto del auditor a través de los medios descritos en el apartado A7 o mediante discusión con el experto.

A22. Algunos aspectos del campo del experto del auditor relevantes para el conocimiento del auditor pueden ser, entre otros:

- Si el campo de dicho experto encierra áreas de especialización que sean relevantes para la auditoría (véase el apartado A17).
- Si son de aplicación normas profesionales, o de otro tipo, y requerimientos legales o reglamentarios.
- Las hipótesis y los métodos, incluidos, en su caso, los modelos, que utiliza el experto del auditor, y si están generalmente aceptados dentro del campo de dicho experto y son adecuados para los fines de la información financiera.
- La naturaleza de los datos o de la información internos o externos que utiliza el experto del auditor.

Acuerdo con el experto del auditor (Ref: Apartado 11)

A23. La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor pueden ser muy distintos según las circunstancias, del mismo modo que lo pueden ser las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor, así como la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre el auditor y el experto del auditor. Por lo tanto, se requiere que dichas cuestiones se acuerden entre el auditor y el experto del auditor, con independencia de que éste sea un experto externo o interno.

A24. Las cuestiones señaladas en el apartado 8 pueden afectar al grado de detalle y formalidad del acuerdo entre el auditor y el experto del auditor, incluida la conveniencia de que el acuerdo sea o no escrito. Por ejemplo, los siguientes factores pueden sugerir la necesidad de un acuerdo más detallado de lo que lo sería en otros casos, o de que el acuerdo se realice por escrito:

- El experto del auditor tendrá acceso a información sensible o confidencial de la entidad.
- Las funciones o responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor son diferentes de las que se esperan normalmente.
- Se aplican requerimientos legales o reglamentarios de varias jurisdicciones.
- La materia con la que está relacionado el trabajo del experto del auditor es muy compleja.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- El auditor no ha utilizado anteriormente trabajo alguno realizado por dicho experto.
- Cuanto mayor sea la extensión del trabajo del experto del auditor y su significatividad en el contexto de la auditoría.

A25. El acuerdo entre el auditor y el experto externo del auditor a menudo adopta la forma de una carta de encargo. En el anexo se enumeran las cuestiones que el auditor puede plantearse incluir en la carta de encargo, o en cualquier otra forma de acuerdo con el experto externo del auditor.

A26. Cuando no hay acuerdo escrito entre el auditor y el experto del auditor, se puede incluir evidencia del acuerdo, por ejemplo, en:

- Memorandos de planificación o papeles de trabajo relacionados, como el programa de auditoría.
- Las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría. En caso de un experto interno del auditor, las políticas y los procedimientos establecidos a los que el experto se encuentra sujeto pueden comprender políticas y procedimientos concretos en relación con el trabajo del experto. La extensión de la documentación en los papeles de trabajo del auditor depende de la naturaleza de dichas políticas y procedimientos. Por ejemplo, puede no ser necesaria documentación alguna en los papeles de trabajo del auditor si la firma de auditoría tiene protocolos detallados que cubren las circunstancias en las que se utiliza el trabajo de ese experto.

Naturaleza, alcance y objetivos del trabajo (Ref: Apartado 11(a))

A27. A menudo puede ser pertinente, al acordar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor, abordar explícitamente cualquier norma técnica de realización del trabajo que sea aplicable u otros requerimientos profesionales o sectoriales que el experto deba cumplir.

Funciones y responsabilidades respectivas (Ref: Apartado 11(b))

A28. El acuerdo sobre las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor puede precisar lo siguiente:

- Si el auditor o el experto del auditor realizarán pruebas detalladas sobre los datos fuente.
- El consentimiento para que el auditor discuta los hallazgos o conclusiones del experto del auditor con la entidad y con otras personas, y para que incluya detalles de los hallazgos o conclusiones del experto en el fundamento de una opinión modificada en el informe de auditoría, si fuera necesario (véase el apartado A42).
- Cualquier acuerdo de informar al experto del auditor de las conclusiones del auditor relativas al trabajo del experto.

Papeles de trabajo

A29. El acuerdo sobre las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor también puede incluir un acuerdo sobre el acceso de cada uno de ellos a los papeles de trabajo del otro, así como sobre la conservación de dichos papeles. Cuando el experto del auditor sea un miembro del equipo del encargo, los papeles de trabajo de dicho experto formarán parte de la documentación de auditoría. Sin perjuicio de cualquier acuerdo en contrario, los papeles de trabajo de los expertos externos del auditor son propiedad de éstos y no forman parte de la documentación de auditoría.

Comunicación (Ref: Apartado 11(c))

A30. Una comunicación recíproca eficaz facilita la correcta integración de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos del experto del auditor con otros trabajos de la auditoría, y la adecuada modificación de los objetivos del experto del

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

auditor en el curso de la auditoría. Por ejemplo, cuando el trabajo del experto del auditor guarda relación con las conclusiones del auditor sobre un riesgo significativo, pueden ser adecuados tanto un informe escrito formal al concluir el trabajo del experto, como informes verbales a medida que avanza el trabajo. La identificación de socios o de empleados concretos que hagan de enlace con el experto del auditor y de procedimientos para la comunicación entre el experto y la entidad facilita una comunicación oportuna y eficaz, especialmente en encargos grandes.

Confidencialidad (Ref: Apartado 11(d))

A31. Es necesario que los preceptos en materia de confidencialidad de los requerimientos de ética aplicables a los que esté sujeto el auditor también se apliquen al experto del auditor. Pueden existir requerimientos adicionales impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias. Asimismo, la entidad también puede haber solicitado que se acuerden con los expertos externos del auditor requisitos de confidencialidad específicos.

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor (Ref: Apartado 12)

A32. La evaluación por parte del auditor de la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor, la familiaridad del auditor con el campo de especialización del experto del auditor, así como la naturaleza del trabajo realizado por el experto del auditor afectan a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor a los fines del auditor.

Hallazgos y conclusiones del experto del auditor (Ref: Apartado 12(a))

A33. Entre los procedimientos específicos que pueden aplicarse para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor a los fines del auditor, se incluyen los siguientes:

- Indagaciones ante el experto del auditor.
- Revisión de los papeles de trabajo e informes del experto del auditor.
- Procedimientos corroborativos, como:
 - Observación del trabajo del experto del auditor;
 - Examen de datos publicados, como informes estadísticos de fuentes reputadas y autorizadas;
 - Confirmación de cuestiones relevantes con terceros;
 - Aplicación de procedimientos analíticos detallados; y
 - Reejecución de cálculos.
- Discusión con otro experto que posea la especialización pertinente cuando, por ejemplo, los hallazgos o las conclusiones del experto del auditor no sean congruentes con otra evidencia de auditoría.
- Discusión del informe del experto del auditor con la dirección.

A34. Entre los factores relevantes para evaluar la relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto del auditor, ya sea en un informe o bajo cualquier otra forma, puede incluirse el hecho de que dichos hallazgos o conclusiones:

- se presenten de un modo que sea congruente con las posibles normas profesionales o sectoriales del experto del auditor;
- se expresen claramente, haciendo referencia a los objetivos acordados con el auditor, el alcance del trabajo realizado y las normas aplicadas;
- se basen en un periodo adecuado y tengan en cuenta los hechos posteriores al cierre, cuando proceda;

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- estén sujetos a reservas, limitaciones o restricciones de uso, y, de ser así, el hecho de que ello tenga o no consecuencias para el auditor; y
- se basen en una consideración adecuada de los errores o desviaciones encontrados por el experto del auditor.

Hipótesis, métodos y datos fuente

Hipótesis y métodos (Ref: Apartado 12(b))

- A35. Cuando el trabajo del experto del auditor consista en evaluar hipótesis y métodos subyacentes, incluidos, en su caso, modelos, utilizados por la dirección para la realización de una estimación contable, es probable que los procedimientos del auditor estén, principalmente, dirigidos a evaluar si el experto del auditor ha revisado adecuadamente dichas hipótesis y métodos. Cuando el trabajo del experto del auditor consista en desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor para su comparación con la estimación puntual de la dirección, los procedimientos del auditor pueden dirigirse principalmente a la evaluación de las hipótesis y de los métodos, incluidos, en su caso, los modelos, utilizados por el experto del auditor.
- A36. La NIA 540¹³ analiza las hipótesis y los métodos utilizados por la dirección al realizar estimaciones contables, incluido, en algunos casos, el uso de modelos altamente especializados desarrollados por la entidad. Aunque dicho análisis se inscribe en el contexto de la obtención por parte del auditor de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a las hipótesis y métodos de la dirección, también puede facilitar al auditor la evaluación de las hipótesis y métodos del experto del auditor.
- A37. Cuando el trabajo del experto del auditor implica la utilización de hipótesis y métodos que sean significativos, son factores relevantes para la evaluación por el auditor de dichas hipótesis y métodos el hecho de que:
- estén generalmente aceptados en el campo del experto del auditor;
 - sean congruentes con los requerimientos establecidos en el marco de información financiera aplicable;
 - dependan del empleo de modelos especializados; y
 - sean congruentes con los de la dirección, y, de no serlo, el motivo y los efectos de las diferencias.

Datos fuente utilizados por el experto del auditor (Ref: Apartado 12(c))

- A38. Cuando el trabajo del experto del auditor implica la utilización de datos fuente significativos para el trabajo de dicho experto, se pueden utilizar procedimientos como los siguientes a fin de realizar pruebas sobre dichos datos:
- La verificación del origen de los datos, incluida la obtención de conocimiento y, cuando proceda, la realización de pruebas, sobre los controles internos relativos a los datos y, en su caso, su transmisión al experto.
 - La revisión de los datos a efectos de integridad y congruencia interna.
- A39. En muchos casos, el auditor puede realizar pruebas sobre los datos fuente. Sin embargo, en otros casos, cuando la naturaleza de los datos fuente utilizados por el experto del auditor sea muy técnica en relación con el campo del experto, éste puede realizar pruebas sobre los datos fuente. Si el experto del auditor ha realizado pruebas sobre los datos fuente, la indagación ante el experto por parte del auditor o la supervisión o revisión de las pruebas de dicho experto pueden ser adecuadas para la evaluación por parte del auditor de la relevancia, integridad y exactitud de los datos.

¹³ NIA 540, "Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar", apartados 8, 13 y 15.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Trabajo inadecuado (Ref: Apartado 13)

A40. Si el auditor concluye que el trabajo del experto del auditor no es adecuado para los fines del auditor y no puede resolver la cuestión mediante los procedimientos de auditoría adicionales requeridos en el apartado 13 -lo cual puede suponer la realización de trabajo adicional, tanto por el experto como por el auditor, o la asignación o contratación de otro experto- puede ser necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 705 debido a que el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría adecuada y suficiente¹⁴.

Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría (Ref: Apartados 14-15)

A41. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se haga referencia al trabajo del experto del auditor, por ejemplo, a efectos de transparencia en el sector público.

A42. En algunas circunstancias puede ser adecuado referirse al experto del auditor en un informe de auditoría en el que se expresa una opinión modificada, con el fin de explicar la naturaleza de la modificación. En tales circunstancias, es posible que el auditor deba obtener el consentimiento del experto del auditor antes de hacer dicha referencia.

¹⁴ NIA 705, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente", apartado 6(b).

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Anexo

(Ref: Apartado A25)

Cuestiones a considerar en el acuerdo entre el auditor y el experto externo del auditor

En este anexo se enumeran cuestiones que el auditor puede considerar incluir en cualquier acuerdo con un experto externo del auditor. La siguiente relación tiene carácter ilustrativo, no exhaustivo, y su propósito es sólo el de servir de guía que pueda utilizarse conjuntamente con las consideraciones que se recogen en esta NIA. La decisión de incluir determinadas cuestiones en el acuerdo depende de las circunstancias del encargo. Esta relación también puede facilitar la consideración de las cuestiones a incluir en un acuerdo con un experto interno del auditor.

Naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto externo del auditor

- La naturaleza y el alcance de los procedimientos que el experto externo del auditor va a aplicar.
- Los objetivos del trabajo del experto externo del auditor, teniendo en cuenta la importancia relativa y los riesgos asociados a la cuestión con la que está relacionado el trabajo del experto externo del auditor, y, en su caso, el marco de información financiera aplicable.
- Cualesquiera normas técnicas de realización del trabajo aplicables u otros requerimientos profesionales o sectoriales que el experto externo del auditor tenga que cumplir.
- Las hipótesis y los métodos, incluidos, en su caso, los modelos, que el experto externo del auditor utilizará, así como el reconocimiento del que gozan.
- La fecha efectiva o, cuando proceda, el periodo objeto de comprobación de la materia objeto de análisis por el experto externo del auditor y los requerimientos relativos a los hechos posteriores.

Funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto externo del auditor

- Las normas de auditoría y de contabilidad aplicables, así como los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.
- El consentimiento del experto externo del auditor para la utilización que prevé hacer el auditor del informe del experto, incluida cualquier referencia a este, o la revelación de su contenido a terceros; por ejemplo, la referencia a este en el fundamento de una opinión modificada en el informe de auditoría, si fuera necesario, o su revelación a la dirección o a un comité de auditoría.
- La naturaleza y la extensión de la revisión por el auditor del trabajo del experto externo del auditor.
- Si los datos fuente serán comprobados por el auditor o por el experto externo del auditor.
- El acceso del experto externo del auditor a los registros, archivos y personal de la entidad y a los expertos contratados por ésta.
- Los procedimientos para la comunicación entre el experto externo del auditor y la entidad.
- El acceso recíproco del auditor y del experto externo del auditor a sus respectivos papeles de trabajo.
- La propiedad y el control de los papeles de trabajo durante el encargo y después de éste, incluido cualquier requerimiento de conservación de archivos.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- La responsabilidad del experto externo del auditor de realizar su trabajo con la cualificación y diligencia debidas.
- La competencia y la capacidad del experto externo del auditor para realizar el trabajo.
- La expectativa de que el experto externo del auditor utilizará todo el conocimiento que tenga y que sea relevante para la auditoría, o de que, de no ser así, informará al auditor.
- Cualquier restricción sobre la asociación del experto externo del auditor con el informe de auditoría.
- Cualquier acuerdo para informar al experto externo del auditor de las conclusiones del auditor relativas al trabajo del experto.

Comunicaciones e informes

- Los métodos y la frecuencia de las comunicaciones, incluidas:
 - La manera en que se comunicarán los hallazgos o conclusiones del experto externo del auditor (por ejemplo, informe escrito o informe verbal, comunicación continua de datos al equipo del encargo).
 - La identificación de las personas concretas del equipo del encargo que harán de enlace con el experto externo del auditor.
- El momento en el que el experto externo del auditor finalizará el trabajo y comunicará al auditor los hallazgos o conclusiones.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar con prontitud cualquier posible retraso en la finalización del trabajo y cualquier posible reserva o limitación sobre los hallazgos o conclusiones del experto.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar con prontitud los casos en que la entidad restrinja el acceso del experto a registros, archivos o personal o a expertos que haya contratado la entidad.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar al auditor toda la información que el experto considere que pueda ser relevante para la auditoría, incluido cualquier cambio en las circunstancias comunicadas con anterioridad.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar las circunstancias que puedan originar una amenaza para la objetividad de dicho experto y cualquier salvaguarda relevante que pueda eliminar o reducir dicha amenaza a un nivel aceptable.

Confidencialidad

- La necesidad de que el experto del auditor cumpla los requerimientos de confidencialidad, incluidos:
 - Las disposiciones de confidencialidad de los requerimientos de ética aplicables a las que esté sujeto el auditor.
 - Los requerimientos adicionales que puedan, en su caso, venir impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias.
 - Las disposiciones específicas de confidencialidad exigidas, en su caso, por la entidad.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 700

FORMACION DE LA OPINIÓN Y EMISION DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivos	6
Definiciones	7-9
Requerimientos	
Formación de la opinión sobre los estados financieros	10-15
Tipo de opinión	16-19
Informe de auditoría.....	20-45
Información adicional presentada junto con los estados financieros	46-47
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad	A1-A3
Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros.....	A4
Descripción del marco de información financiera aplicable	A5-A10
Tipo de opinión	A11-A12
Informe de auditoría.....	A13-A44
Información adicional presentada junto con los estados financieros	A45-A51
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría sobre estados financieros	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700, "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría"

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros.
2. La NIA 705¹ y la NIA 706² tratan del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada o incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría.
3. La presente NIA está redactada en el contexto de un conjunto completo de estados financieros con fines generales. La NIA 800³ trata de las consideraciones especiales a tener en cuenta cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de información con fines específicos. La NIA 805⁴ trata de las consideraciones especiales aplicables en una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.
4. La presente NIA protege la congruencia del informe de auditoría. Cuando la auditoría se realiza de conformidad con las NIA, la congruencia del informe de auditoría promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. También ayuda a fomentar la comprensión por parte del usuario y a identificar, cuando concurren, circunstancias inusuales.

Fecha de entrada en vigor

5. Esta NIA se aplica a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivos

6. Los objetivos del auditor son:
 - (a) la formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y
 - (b) la expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe escrito en el que también se describa la base en la que se sustenta la opinión.

Definiciones

7. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Estados financieros con fines generales: los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.
 - (b) Marco de información con fines generales: un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento.

El término "marco de imagen fiel" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos y además:

1 NIA 705, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente."

2 NIA 706, "Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente".

3 NIA 800, "Consideraciones especiales— Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos".

4 NIA 805, "Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la específicamente requerida por el marco; o
- (ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto sea necesario sólo en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término "marco de cumplimiento" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) o (ii) anteriores⁵.

- (c) Opinión no modificada (o favorable): opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable⁶.
8. "Estados financieros" en esta NIA se refiere a "un conjunto completo de estados financieros con fines generales, con notas explicativas". Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros y lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.
 9. En esta NIA, las "Normas Internacionales de Información Financiera" hacen referencia a las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board), y las "Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público" se refieren a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (International Public Sector Accounting Standards Board).

Requerimientos

Formación de la opinión sobre los estados financieros

10. El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable^{7 8}.
11. Con el fin de formarse dicha opinión, el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Dicha conclusión tendrá en cuenta:
 - (a) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 330, sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada⁹;
 - (b) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 450, sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada¹⁰; y
 - (c) las evaluaciones requeridas por los apartados 12-15.
12. El auditor evaluará si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Dicha evaluación tendrá también en consideración los aspectos cualitativos de

5 NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría", apartado 13(a).

6 Los apartados 35-36 tratan de las frases utilizadas para expresar esta opinión en el caso de un marco de imagen fiel y de un marco de cumplimiento, respectivamente.

7 NIA 200, apartado 11.

8 Los apartados 35-36 tratan de las frases utilizadas para expresar esta opinión en el caso de un marco de imagen fiel y de un marco de cumplimiento, respectivamente.

9 NIA 330, "Respuestas del auditor a los riesgos valorados", apartado 26.

10 NIA 450, "Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría", apartado 11.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección. (Ref: Apartados A1-A3)

13. En especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:
 - (a) los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas;
 - (b) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;
 - (c) las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables;
 - (d) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible;
 - (e) los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros; y (Ref: Apartado A4)
 - (f) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.
14. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación requerida por los apartados 12-13 incluirá también la evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel. Al evaluar si los estados financieros expresan la imagen fiel, el auditor considerará:
 - (a) la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y
 - (b) si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel.
15. El auditor evaluará si los estados financieros describen el marco de información financiera aplicable o hacen referencia a él de manera adecuada. (Ref: Apartados A5-A10)

Tipo de opinión

16. El auditor expresará una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
17. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705, cuando:
 - (a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o
 - (b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.
18. Si los estados financieros preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel no logran la presentación fiel, el auditor lo discutirá con la dirección y, dependiendo de los requerimientos del marco de información financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si es necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705. (Ref: Apartado A11)
19. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de cumplimiento, no se requiere que el auditor evalúe si los estados financieros logran la presentación fiel. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor concluye que dichos estados financieros inducen a error, lo discutirá con la

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

dirección y, dependiendo del modo en que se resuelva dicha cuestión, determinará si ha de ponerlo de manifiesto en el informe de auditoría y el modo en que lo ha de hacer. (Ref: Apartado A12)

Informe de auditoría

20. El informe de auditoría será escrito. (Ref: Apartados A13-A14)

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

Título

21. El informe de auditoría llevará un título que indique con claridad que se trata del informe de un auditor independiente. (Ref: Apartado A15)

Destinatario

22. El informe de auditoría irá dirigido al destinatario correspondiente según lo requerido por las circunstancias del encargo. (Ref: Apartado A16)

Apartado introductorio

23. El apartado introductorio del informe de auditoría: (Ref: Apartados A17-A19)
- (a) identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados;
 - (b) manifestará que los estados financieros han sido auditados;
 - (c) identificará el título de cada estado incluido en los estados financieros;
 - (d) remitirá al resumen de las políticas contables significativas y a otra información explicativa; y
 - (e) especificará la fecha o periodo que cubre cada uno de los estados financieros incluidos en los estados financieros.

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros

24. Esta sección del informe de auditoría describe las responsabilidades de las personas pertenecientes a la entidad que sean responsables de la preparación de los estados financieros. No es necesario que el informe de auditoría se refiera específicamente a "la dirección", sino que utilizará el término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate. En algunas jurisdicciones, la referencia adecuada puede ser a los responsables del gobierno de la entidad.
25. El informe de auditoría incluirá una sección titulada "Responsabilidad de la dirección [u otro término adecuado] en relación con los estados financieros".
26. El informe de auditoría describirá la responsabilidad de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros. La descripción incluirá una explicación de que la dirección es responsable de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error. (Ref: Apartados A20- A23)
27. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la explicación en el informe de auditoría de la responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros debe referirse a "la preparación y presentación fiel de los estados financieros" o a "la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel", según proceda.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Responsabilidad del auditor

28. El informe de auditoría incluirá una sección titulada "Responsabilidad del auditor".
29. En el informe de auditoría se manifestará que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros basada en la auditoría. (Ref: Apartado A24)
30. En el informe de auditoría se hará constar que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. El informe de auditoría también explicará que dichas normas exigen que el auditor cumpla los requerimientos de ética así como que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material. (Ref: Apartados A25-A26)
31. El informe de auditoría describirá en qué consiste una auditoría indicando que:
 - (a) una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos destinados a obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros;
 - (b) los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por la entidad de los estados financieros con el fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. En circunstancias en las que el auditor tenga también la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno, conjuntamente con la auditoría de los estados financieros, el auditor omitirá la frase en la que se menciona que la toma en consideración del control interno por el auditor no tiene como finalidad expresar una opinión sobre su eficacia; y
 - (c) una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como de la presentación global de los estados financieros.
32. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la descripción de la auditoría en el informe de auditoría se referirá a "la preparación y presentación fiel por la entidad de los estados financieros" o a "la preparación por la entidad de estados financieros que expresan la imagen fiel", según proceda.
33. El informe de auditoría señalará si el auditor considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.

Opinión del auditor

34. El informe de auditoría incluirá una sección titulada "Opinión".
35. Para expresar una opinión no modificada (o favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases indicadas a continuación, que se consideran equivalentes:
 - (a) los estados financieros expresan la imagen fiel de ... de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
 - (b) los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, ... de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref: Apartados A27-A33)
36. Para expresar una opinión no modificada (o favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor indicará que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref: Apartados A27, A29-A33)

37. En el caso de que el marco de información financiera aplicable al que se hace referencia en la opinión del auditor no sean las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) o las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (International Public Sector Accounting Standards Board), en la opinión del auditor se identificará la jurisdicción de origen del marco de información financiera.

Otras responsabilidades de información

38. Si en el informe de auditoría sobre los estados financieros, el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de la establecida por las NIA de informar sobre los estados financieros, esas otras responsabilidades de información se tratarán en una sección separada del informe de auditoría que llevará por subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios", o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección. (Ref: Apartados A34-A35)
39. Si el informe de auditoría contiene una sección separada relativa a otras responsabilidades de información, los títulos, afirmaciones y explicaciones a los que se refieren los apartados 23-37 llevarán por subtítulo "Informe sobre los estados financieros". El "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" figurará a continuación del "Informe sobre los estados financieros". (Ref: Apartado A36)

Firma del auditor

40. El informe de auditoría deberá estar firmado. (Ref: Apartado A37)

Fecha del informe de auditoría

41. La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que: (Ref: Apartados A38-A41)
- (a) todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados; y
 - (b) las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

Dirección del auditor

42. El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

43. Si las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción concreta imponen al auditor un determinado formato o redacción para el informe de auditoría, este informe se referirá a las Normas Internacionales de Auditoría sólo si incluye, como mínimo, todos los siguientes elementos: (Ref: Apartado A42)
- (a) un título;
 - (b) un destinatario, según lo requieran las circunstancias del encargo;
 - (c) un párrafo introductorio en el que se identifiquen los estados financieros auditados;
 - (d) una descripción de la responsabilidad de la dirección (u otro término adecuado, véase el apartado 24) en relación con la preparación de los estados financieros;

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (e) una descripción de la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros y el alcance de la auditoría, que incluya:
 - una referencia a las Normas Internacionales de Auditoría y a las disposiciones legales o reglamentarias; y
 - una descripción de lo que se entiende por auditoría de conformidad con dichas normas;
- (f) un párrafo de opinión que contenga la expresión de una opinión sobre los estados financieros y una referencia al marco de información financiera aplicable utilizado para preparar los estados financieros (incluida la identificación de la jurisdicción de origen del marco de información financiera cuando no se trate de las Normas Internacionales de Información Financiera o de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, véase el apartado 37);
- (g) la firma del auditor;
- (h) la fecha del informe de auditoría; y
- (i) dirección del auditor.

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad tanto con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta como con las Normas Internacionales de Auditoría

44. Un auditor puede estar obligado a llevar a cabo una auditoría de conformidad con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta (las "normas de auditoría nacionales"), y, además, puede haber cumplido con las NIA al realizar la auditoría. Si éste es el caso, el informe de auditoría puede referirse a las Normas Internacionales de Auditoría así como a las normas nacionales de auditoría, pero el auditor únicamente lo hará si: (Ref: Apartados A43-A44)
- (a) no hay conflicto entre los requerimientos de las normas nacionales de auditoría y los de las NIA que pudiese llevar al auditor (i) a formarse una opinión distinta, o (ii) a no incluir un párrafo de énfasis que, en el caso de que se trate, sea necesario según las NIA; y
 - (b) el informe de auditoría incluye, como mínimo, todos los elementos enumerados en el apartado 43(a)-(i) cuando el auditor utilice el formato o la redacción establecidos por las normas de auditoría nacionales. La referencia a las disposiciones legales o reglamentarias contenida en el apartado 43(e) debe entenderse como referencia a las normas nacionales de auditoría. El informe de auditoría identificará, por lo tanto, dichas normas nacionales de auditoría.
45. Cuando el informe de auditoría se refiera tanto a las normas nacionales de auditoría como a las Normas Internacionales de Auditoría, se identificará la jurisdicción de origen de las normas nacionales de auditoría.

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref: Apartados A45-A51)

46. Si junto con los estados financieros auditados se presenta información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si dicha información adicional se diferencia claramente de los estados financieros auditados. Si dicha información adicional no se diferencia claramente de los estados financieros auditados, el auditor solicitará a la dirección que modifique el modo en que la información adicional no auditada se presenta. Si la dirección rehúsa hacerlo, el auditor explicará en el informe de auditoría que dicha información adicional no ha sido auditada.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

47. La opinión del auditor abarcará la información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable pero que, sin embargo, forme parte integrante de los estados financieros, porque no se pueda diferenciar claramente de los estados financieros auditados, debido a su naturaleza y al modo en que se presenta.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad (Ref: Apartado 12)

- A1. La dirección realiza una serie de juicios sobre los importes y la información revelados en los estados financieros.
- A2. La NIA 260 examina los aspectos cualitativos de las prácticas contables¹¹. Al considerar los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, puede ocurrir que el auditor advierta un posible sesgo en los juicios de la dirección. El auditor puede concluir que el efecto acumulativo de una falta de neutralidad, junto con el efecto de las incorrecciones no corregidas, suponen que los estados financieros en su conjunto contengan incorrecciones materiales. Entre los indicadores de una falta de neutralidad que puede afectar a la evaluación, por parte del auditor, de si los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales, se incluyen los siguientes:
- La corrección selectiva de incorrecciones señaladas a la dirección durante la realización de la auditoría (por ejemplo, la de aquellas que tienen como efecto incrementar el beneficio pero no la de las que lo reducen).
 - Posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables.
- A3. La NIA 540 trata del posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables¹². Los indicadores de la existencia de un posible sesgo de la dirección no constituyen incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. Sin embargo, pueden afectar a la evaluación que realice el auditor de si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros (Ref: Apartado 13(e))

- A4. Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales suelen presentar la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo. En dichas circunstancias, el auditor evalúa si los estados financieros revelan la información adecuada para permitir que los usuarios a quienes se destinan comprendan el efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo.

Descripción del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 15)

- A5. Como se explica en la NIA 200, la preparación de los estados financieros por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad, requiere que los estados financieros incluyan una descripción adecuada del marco de información financiera aplicable¹³. Dicha descripción es importante porque informa a los usuarios de los estados financieros del marco en el que éstos se basan.
- A6. Una descripción que indique que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un determinado marco de información financiera sólo es adecuada si los estados financieros cumplen todos los requerimientos de dicho marco vigentes durante el periodo cubierto por los estados financieros.
- A7. Una descripción del marco de información financiera aplicable que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, "los estados financieros son sustancialmente conformes a las Normas Internacionales de Información Financiera") no es una descripción adecuada de dicho marco, ya que puede inducir a error a los usuarios de los estados financieros.

¹¹ NIA 260, "Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad", Anexo 2.

¹² NIA 540, "Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar", apartado 21.

¹³ NIA 200, apartados A2-A3.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Referencia a más de un marco de información financiera

- A8. En algunos casos, los estados financieros pueden indicar que han sido preparados de conformidad con dos marcos de información financiera (por ejemplo, el marco nacional y las Normas Internacionales de Información Financiera). Esto se puede deber a que la dirección esté obligada a preparar los estados financieros de conformidad con ambos marcos o haya optado por hacerlo así, en cuyo caso ambos son marcos de información financiera aplicables. Dicha descripción sólo es adecuada si los estados financieros cumplen con cada uno de los marcos individualmente considerados. Para poder considerar que han sido preparados de conformidad con los dos marcos, los estados financieros deben cumplir con ambos marcos simultáneamente y sin necesidad de realizar conciliaciones de estados financieros. En la práctica, el cumplimiento simultáneo es poco probable, a no ser que la correspondiente jurisdicción haya adoptado el otro marco (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera) como su marco nacional o haya eliminado todas las barreras para poder cumplir con este.
- A9. Unos estados financieros que se hayan preparado de conformidad con un marco de información financiera y que contengan una nota o un estado complementario para conciliar los resultados con aquellos que se presentarían según otro marco, no han sido preparados de conformidad con ese otro marco. El motivo es que los estados financieros no incluyen toda la información de la manera en que lo requiere ese otro marco.
- A10. No obstante, es posible que los estados financieros se hayan preparado de conformidad con un marco de información financiera aplicable y, adicionalmente, se describa en las notas explicativas de los estados financieros el grado en el que éstos cumplen con otro marco (por ejemplo, estados financieros preparados de conformidad con el marco nacional que también describen el grado en el que cumplen las Normas Internacionales de Información Financiera). Dicha descripción constituye información financiera adicional y, como se indica en el apartado 47, se considera parte integrante de los estados financieros, por lo que queda englobada en la opinión del auditor.

Tipo de opinión (Ref: Apartados 18-19)

- A11. Puede haber casos en que los estados financieros, aunque hayan sido preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel, no logren la presentación fiel. En estos casos, la dirección puede tener la posibilidad de revelar en los estados financieros información adicional a la específicamente requerida por el marco o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, de no cumplir alguno de los requerimientos del marco para que los estados financieros logren la presentación fiel.
- A12. Será extremadamente poco frecuente que el auditor considere que unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, de conformidad con la NIA 210, el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable¹⁴.

Informe de auditoría (Ref: Apartado 20)

- A13. Un informe por escrito abarca tanto los informes emitidos en soporte de papel como por medios electrónicos.
- A14. El anexo contiene ejemplos de informes de auditoría de estados financieros a los que se han incorporado los elementos señalados en los apartados 21-42.

¹⁴ NIA 210, "Acuerdo de los términos del encargo de auditoría", apartado 6(a).

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

Título (Ref: Apartado 21)

- A15. Un título que indique que el informe es el informe de un auditor independiente, por ejemplo, "Informe de Auditoría Independiente", manifiesta que el auditor ha cumplido todos los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y, en consecuencia, distingue un informe de un auditor independiente de los informes emitidos por otros.

Destinatario (Ref: Apartado 22)

- A16. Las disposiciones legales o reglamentarias a menudo especifican a quién debe dirigirse el informe de auditoría en la jurisdicción correspondiente. El informe de auditoría normalmente se dirige a las personas para las que se prepara el informe, a menudo a los accionistas o a los responsables del gobierno de la entidad cuyos estados financieros se auditan.

Párrafo introductorio (Ref: Apartado 23)

- A17. El párrafo introductorio pone de manifiesto, por ejemplo, que el auditor ha auditado los estados financieros de la entidad adjuntos, que comprenden [mencionar el título de cada uno de los estados financieros que conforman el conjunto completo de estados financieros requeridos por el marco de información financiera aplicable, especificando la fecha o periodo cubierto por cada estado financiero] y un resumen de las políticas contables significativas, así como otra información explicativa.
- A18. Cuando el auditor tenga conocimiento de que los estados financieros auditados van a incluirse en un documento que contenga otra información, como un informe anual, podrá considerar la posibilidad, si la estructura de presentación lo permite, de identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros auditados. Esto ayuda a los usuarios a identificar los estados financieros a los que se refiere el informe de auditoría.
- A19. La opinión del auditor abarca al conjunto completo de estados financieros, tal y como lo define el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, en el caso de muchos marcos de información con fines generales, los estados financieros comprenden: un balance de situación, un estado de resultados, un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. En algunas jurisdicciones se puede considerar información adicional como parte integrante de los estados financieros.

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros (Ref: Apartado 26)

- A20. La NIA 200 explica la premisa, relativa a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, a partir de la cual se lleva a cabo una auditoría de conformidad con las NIA¹⁵. La dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, reconocen su responsabilidad de preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluida, cuando proceda, su presentación fiel. La dirección también reconoce ser responsable del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error. La descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe de auditoría incluye una referencia a ambas responsabilidades, ya que ayuda a explicar a los usuarios la premisa a partir de la cual se lleva a cabo una auditoría.
- A21. Puede haber situaciones en las que resulte adecuado que el auditor complemente la descripción de la responsabilidad de la dirección del apartado 26 para reflejar las

¹⁵ NIA 200, apartado 13(j).

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

responsabilidades adicionales que sean relevantes para la preparación de los estados financieros, atendiendo a la jurisdicción de que se trate o a la naturaleza de la entidad.

- A22. El apartado 26 es congruente con la forma en la que se acuerdan las responsabilidades en la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, como lo requiere la NIA 210¹⁶.

La NIA 210 proporciona cierta flexibilidad al explicar que si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, en relación con la información financiera, el auditor puede determinar que dichas disposiciones prevén responsabilidades que, a juicio del auditor, son equivalentes a las establecidas en la NIA 210. Para aquellas responsabilidades que sean equivalentes, el auditor puede utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias para describirlas en la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito. En estos casos, se puede también emplear dicha redacción en el informe de auditoría para describir las responsabilidades de la dirección como requiere el apartado 26. En otras circunstancias, así como cuando el auditor decida no utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias que se haya reproducido en la carta de encargo, se utilizará la redacción del apartado 26.

- A23. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias que prescriben las responsabilidades de la dirección pueden referirse específicamente a la responsabilidad en relación con la adecuación de los libros y registros contables, o del sistema contable. Puesto que los libros, registros y sistemas son parte integrante del control interno (tal y como se define en la NIA 315¹⁷), las descripciones contempladas en la NIA 210 y en el apartado 26 no los mencionan específicamente.

Responsabilidad del auditor (Ref: Apartados 29-30)

- A24. El informe de auditoría pone de manifiesto que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros basada en su auditoría, con el fin de diferenciarla de la responsabilidad de la dirección de preparar los estados financieros.
- A25. La referencia a las normas utilizadas informa a los usuarios del informe de auditoría de que la auditoría ha sido realizada de conformidad con unas normas establecidas.
- A26. De conformidad con la NIA 200, el auditor no afirmará haber cumplido con las NIA en el informe de auditoría a no ser que haya cumplido con los requerimientos de la NIA 200 y de todas las demás NIA aplicables a la auditoría¹⁸.

Opinión del auditor (Ref: Apartados 35-37)

Redacción de la opinión del auditor prescrita por las disposiciones legales o reglamentarias

- A27. La NIA 210 explica que, en algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción correspondiente prescriben una redacción determinada para el informe de auditoría (que incluye, en particular, la opinión del auditor), en términos significativamente diferentes a los requerimientos de las NIA. En estas circunstancias, la NIA 210 requiere que el auditor evalúe:

- (a) si los usuarios podrían interpretar erróneamente el grado de seguridad obtenido de la auditoría de los estados financieros y, de ser éste el caso,
- (b) si una explicación adicional en el informe de auditoría podría mitigar dicha posible interpretación errónea.

Si el auditor concluye que una explicación adicional en el informe de auditoría no puede mitigar una posible interpretación errónea, la NIA 210 requiere que el auditor no acepte el encargo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o

¹⁶ NIA 210, apartado 6(b)(i)-(ii).

¹⁷ NIA 315, "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno", apartado 4(c).

¹⁸ NIA 200, apartado 20.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

reglamentarias. Con arreglo a la NIA 210, una auditoría realizada de conformidad con dichas disposiciones no cumple con las NIA. En consecuencia, el auditor no incluye ninguna mención en el informe de auditoría de que la auditoría se ha realizado de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría¹⁹.

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

A28. Las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la auditoría de estados financieros en una jurisdicción concreta, o la práctica generalmente aceptada en dicha jurisdicción, son las que determinan que se utilice la expresión “expresan la imagen fiel”, o la expresión “presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,” en esa jurisdicción. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran la utilización de una redacción diferente, esto no afecta al requerimiento, contenido en el apartado 14 de esta NIA, de que el auditor evalúe si los estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel se presentan fielmente.

Descripción de la información que contienen los estados financieros

A29. En el caso de unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la opinión del auditor pone de manifiesto que los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, la información que los estados financieros están destinados a presentar, o expresan su imagen fiel. Por ejemplo, en el caso de numerosos marcos de información con fines generales, la situación financiera de la entidad al cierre del periodo y los resultados y flujos de efectivo de la entidad correspondientes al periodo cerrado a dicha fecha.

Descripción del marco de información financiera aplicable y del modo en el que puede afectar a la opinión del auditor

A30. La identificación, en la opinión del auditor, del marco de información financiera aplicable tiene como finalidad informar a los usuarios del informe de auditoría del contexto en el que se expresa la opinión del auditor; no tiene como finalidad limitar la evaluación requerida en el apartado 14. El marco de información financiera aplicable se identifica con términos tales como:

- “... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera” o
- “... de conformidad con los principios contables generalmente aceptados en la jurisdicción X...”

A31. Cuando el marco de información financiera comprende normas de información financiera, así como requerimientos legales o reglamentarios, el marco se identifica con términos tales como “... de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera y los requerimientos de la Ley de sociedades de la jurisdicción X”. La NIA 210 trata de las circunstancias en las que existen conflictos entre las normas de información financiera y los requerimientos legales o reglamentarios²⁰.

A32. Tal y como se indica en el apartado A8, los estados financieros se pueden preparar de conformidad con dos marcos de información financiera, siendo, por lo tanto, cada uno de ellos marco de información financiera aplicable. En consecuencia, al formarse una opinión sobre los estados financieros, el auditor considera cada marco por separado, y la opinión del auditor de conformidad con los apartados 35-36 se refiere a ambos marcos como sigue:

- (a) Si los estados financieros cumplen con cada uno de los marcos individualmente considerados, se expresan dos opiniones: es decir, una opinión indicando que los estados financieros han sido preparados de conformidad con uno de los marcos de

¹⁹ NIA 210, apartado 21.

²⁰ NIA 210, apartado 18.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

información financiera aplicables (por ejemplo, el marco nacional) y otra opinión según la cual los estados financieros han sido preparados de conformidad con el otro marco de información financiera aplicable (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera). Estas opiniones se pueden expresar por separado o en una misma frase (por ejemplo, los estados financieros se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los principios contables generalmente aceptados en la jurisdicción X y con las Normas Internacionales de Información Financiera).

(b) Si los estados financieros cumplen con uno de los marcos de información financiera pero no cumplen con el otro marco, se puede expresar una opinión no modificada (o favorable) con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con uno de los marcos (por ejemplo, el marco nacional) y, por el contrario, una opinión modificada, de conformidad con la NIA 705, con respecto al otro marco (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera).

A33. Tal y como se indica en el apartado A10, los estados financieros pueden manifestar que cumplen con el marco de información financiera aplicable y, además, revelar el grado de cumplimiento con otro marco de información financiera. Como se explica en el apartado A46, la opinión del auditor abarca dicha información adicional ya que no se puede diferenciar claramente de los estados financieros.

(a) Si la información revelada sobre el cumplimiento con el otro marco induce a error, se expresa una opinión modificada, de conformidad con la NIA 705.

(b) Si la información revelada no induce a error, pero el auditor juzga que es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, se añade un párrafo de énfasis, de conformidad con la NIA 706, para llamar la atención sobre la información revelada.

Otras responsabilidades de información (Ref: Apartados 38-39)

A34. En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades adicionales de información sobre otras cuestiones, que sean complementarias a la responsabilidad impuesta por las NIA de informar sobre los estados financieros. Por ejemplo, se puede requerir al auditor que informe sobre ciertas cuestiones si llegan a su conocimiento en el transcurso de la auditoría de los estados financieros. Por otro lado, se puede requerir al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas, tales como la adecuación de los libros y registros contables. Las normas de auditoría de la jurisdicción correspondiente, a menudo, proporcionan orientaciones sobre las responsabilidades del auditor en relación con los requerimientos adicionales específicos de información de dicha jurisdicción.

A35. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir o permitir al auditor que informe sobre dichas otras responsabilidades en el informe de auditoría sobre los estados financieros. En otros casos, se puede requerir o permitir al auditor que informe sobre ellas en un informe separado.

A36. Las citadas responsabilidades adicionales de información se tratan en una sección separada del informe de auditoría con el fin de distinguirlas claramente de la responsabilidad del auditor impuesta por las NIA de informar sobre los estados financieros. En su caso, dicha sección puede contener uno o varios subtítulos que describan el contenido de los apartados relativos a las responsabilidades adicionales de información.

Firma del Auditor (Ref: Apartado 40)

A37. El auditor puede firmar en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del auditor, en determinadas jurisdicciones puede exigirse al auditor que haga constar en el

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

informe de auditoría su titulación profesional en el ámbito de la contabilidad o el hecho de que el auditor o la firma de auditoría, según corresponda, ha sido reconocido por la autoridad competente para la concesión de autorizaciones en dicha jurisdicción.

Fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 41)

- A38. La fecha del informe de auditoría indica al usuario de este que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones de los que ha tenido conocimiento y que han ocurrido hasta dicha fecha. La responsabilidad del auditor en relación con los hechos y las transacciones posteriores a la fecha del informe de auditoría se trata en la NIA 560²¹.
- A39. Teniendo en cuenta que la opinión del auditor se refiere a los estados financieros y que los estados financieros son responsabilidad de la dirección, el auditor no puede concluir que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada hasta que no se haya obtenido evidencia de que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y la dirección ha reconocido su responsabilidad sobre ellos.
- A40. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, los administradores) que tienen la responsabilidad de concluir que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados, y especifican el proceso de aprobación necesario. En estos casos, la evidencia de dicha aprobación se obtiene antes de fechar el informe sobre los estados financieros. Sin embargo, en otras jurisdicciones las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación. En dichos casos, se consideran los procedimientos que sigue la entidad para la preparación y finalización de sus estados financieros, teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y gobierno, con el fin de identificar a las personas o colectivos con autoridad para concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias identifican el punto del proceso de presentación de los estados financieros en el cual se supone que la auditoría debe estar terminada.
- A41. En algunas jurisdicciones se necesita la aprobación final de los estados financieros por los accionistas antes de que los estados financieros se hagan públicos. En dichas jurisdicciones, no es necesaria la aprobación final por los accionistas para que el auditor concluya que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. La fecha de aprobación de los estados financieros a efectos de las NIA es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 43)

- A42. La NIA 200 explica que el auditor puede estar obligado a cumplir requerimientos legales o reglamentarios adicionales a las NIA²². En este caso, el auditor puede verse obligado a utilizar un formato o redacción del informe de auditoría diferente al que se describe en esta NIA. Como se explica en el apartado 4, cuando la auditoría se ha realizado de conformidad con las NIA, la congruencia del informe de auditoría fomenta la credibilidad en el mercado global, al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. Cuando las diferencias entre los requerimientos legales o reglamentarios y las NIA se refieren sólo al formato y a la redacción del informe de auditoría y, como mínimo, todos los elementos identificados en el apartado 43(a)(i) están incluidos en el informe de auditoría, éste puede

²¹ NIA 560, "Hechos posteriores al cierre", apartados 10-17.
²² NIA 200, apartado A55.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

hacer referencia a las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, en dichas circunstancias se considera que el auditor ha cumplido los requerimientos de las NIA, aún cuando el formato y la redacción utilizados en el informe de auditoría sean los que establecen los requerimientos legales o reglamentarios. Cuando los requerimientos específicos de una jurisdicción concreta no planteen conflictos con las NIA, la adopción del formato y la redacción utilizados en esta NIA ayuda a los usuarios del informe de auditoría a reconocer más fácilmente el informe de auditoría como el informe de una auditoría realizada de conformidad con las NIA. (La NIA 210 trata de las situaciones en las que las disposiciones legales o reglamentarias prescriben un formato o una redacción del informe de auditoría significativamente diferentes a los requerimientos de las NIA).

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad tanto con normas de auditoría de una jurisdicción concreta como con las Normas Internacionales de Auditoría (Ref: Apartado 44)

- A43. En el informe de auditoría el auditor puede poner de manifiesto que la auditoría se ha realizado de conformidad tanto con las Normas Internacionales de Auditoría como con las normas de auditoría nacionales cuando, además de cumplir con las normas de auditoría nacionales aplicables, el auditor cumple con cada una de las NIA aplicables a la auditoría²³.
- A44. No es adecuado hacer referencia simultáneamente a las Normas Internacionales de Auditoría y a las normas de auditoría nacionales si existe un conflicto entre los requerimientos de las NIA y los de las normas de auditoría nacionales que pueda llevar al auditor a formarse una opinión diferente o a no incluir el párrafo de énfasis que, en esas circunstancias específicas, requerirían las NIA. Por ejemplo, algunas normas de auditoría nacionales prohíben al auditor incluir un párrafo de énfasis para destacar un problema en relación con el principio de empresa en funcionamiento, mientras que la NIA 570 requiere al auditor que añada un párrafo de énfasis en tales circunstancias²⁴. En dicho caso, el informe de auditoría se referirá sólo a las normas de auditoría (bien a las Normas Internacionales de Auditoría o bien a las normas de auditoría nacionales) de conformidad con las que se ha preparado el informe de auditoría.

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref: Apartados 46-47)

- A45. En algunas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias u otras normas pueden exigir a la entidad, o ésta puede elegir hacerlo voluntariamente, la presentación, junto con los estados financieros, de información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, se puede presentar la información adicional para mejorar la comprensión por el usuario del marco de información financiera aplicable o para proporcionar una explicación adicional en relación con partidas específicas de los estados financieros. Dicha información normalmente se presenta en forma de cuadros complementarios o como notas adicionales.
- A46. La opinión del auditor abarca la información adicional que, debido a su naturaleza y al modo en que se presenta, no puede diferenciarse claramente de los estados financieros. Por ejemplo, éste sería el caso si las notas explicativas de los estados financieros incluyeran una explicación del grado en el que los estados financieros cumplen con otro marco de información financiera. La opinión del auditor también abarcaría las notas o los cuadros complementarios con referencias a los estados financieros.
- A47. No es necesario que, en el párrafo introductorio del informe de auditoría, se mencione específicamente la información adicional que abarque la opinión del auditor en el caso de que la referencia a las notas en la descripción de los estados que componen los estados financieros sea suficiente.

²³ NIA 200, apartado A56.

²⁴ NIA 570, "Empresa en funcionamiento", apartado 19.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- A48. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden no requerir que la información adicional se audite, y la dirección puede decidir no solicitar al auditor que incluya la información adicional en el alcance de la auditoría de los estados financieros.
- A49. Al evaluar si la información adicional no auditada se presenta de tal forma que pueda interpretarse que queda englobada por la opinión del auditor, el auditor evaluará, por ejemplo, el lugar donde se presenta dicha información en relación con los estados financieros y cualquier información adicional auditada, así como si está claramente identificada como "no auditada".
- A50. La dirección podría cambiar la presentación de la información adicional no auditada cuando pueda interpretarse que queda englobada por la opinión del auditor. Por ejemplo:
- Eliminando de los estados financieros cualquier referencia cruzada a los cuadros complementarios no auditados o a las notas no auditadas, de tal forma que la delimitación entre la información auditada y no auditada sea suficientemente clara.
 - Colocando la información adicional no auditada fuera de los estados financieros o, si eso no es posible dadas las circunstancias, por lo menos, colocando todas las notas no auditadas a continuación de las notas explicativas a los estados financieros obligatorias e identificándolas claramente como no auditadas. Las notas no auditadas que se entremezclen con las notas auditadas pueden considerarse erróneamente como auditadas.
- A51. El hecho de que la información adicional no haya sido auditada no exime al auditor de la responsabilidad de leerla con el fin de identificar incongruencias materiales con los estados financieros auditados. Las responsabilidades del auditor en relación con la información adicional no auditada son congruentes con las descritas en la NIA 720²⁵.

²⁵ NIA 720, "Responsabilidades del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información.

Anexo

(Ref: Apartado A14)

Ejemplos de informes de auditoría sobre estados financieros

- Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (por ejemplo, Normas Internacionales de Información Financiera).
- Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios.
- Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados preparados de conformidad con un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (por ejemplo, Normas Internacionales de Información Financiera).

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Ejemplo 1:

Las circunstancias son, entre otras:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros.
- Los estados financieros han sido preparados con fines generales por la dirección de la entidad, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros²⁶

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

Responsabilidad de la dirección²⁷ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera²⁸, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel²⁹ por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad³⁰. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros expresan la imagen fiel de (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

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

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Ejemplo 2:

Las circunstancias son, entre otras:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros requerida por las disposiciones legales o reglamentarias.
- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad con fines generales de conformidad con el marco de información financiera (Ley XYZ) de la jurisdicción X (es decir, un marco de información financiera, que comprende las disposiciones legales o reglamentarias, diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios, pero que no constituye un marco de imagen fiel).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

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

Responsabilidad de la dirección³¹ en relación con los estados financieros

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

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad³². Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1 han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X.

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Ejemplo 3:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Auditoría de estados financieros consolidados preparados con fines generales por la dirección de la sociedad dominante, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.**
- **Los términos del encargo de auditoría del grupo reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros del grupo, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros consolidados³³

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

Responsabilidad de la dirección³⁴ en relación con los estados financieros consolidados

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros consolidados adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera³⁵, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros consolidados libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros consolidados adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros consolidados están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros consolidados. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros consolidados, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel³⁶ por parte de la entidad de los estados financieros consolidados, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad³⁷. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros consolidados.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros consolidados expresan la imagen fiel de (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) la situación financiera de la sociedad ABC y sus dependientes a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

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

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 705
OPINION MODIFICADA EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE**

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONETENIDO

	Apartados
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Tipos de opinión modificada	2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Situaciones en las que se requiere una opinión modificada	6
Determinación del tipo de opinión modificada	7-15
Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada	16-27
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	28
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Tipos de opinión modificada	A1
Naturaleza de las incorrecciones materiales	A2-A7
Naturaleza de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	A8-A12
Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo.....	A13-A15
Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (o adversa) o con la denegación (o abstención) de opinión	A16
Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada	A17-A24
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad...	A25
Anexo: Ejemplos de informes de auditoría que contienen una opinión modificada.	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 705, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA 700¹, concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros.

Tipos de opinión modificada

2. Esta NIA establece tres tipos de opinión modificada, denominadas: opinión con salvedades, opinión desfavorable (o adversa) y denegación (o abstención) de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:
 - (a) la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales; y
 - (b) el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del hecho en los estados financieros. (Ref: Apartado A1)

Fecha de entrada en vigor

3. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

4. El objetivo del auditor es expresar, con claridad, una opinión modificada adecuada sobre los estados financieros cuando:
 - (a) el auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o
 - (b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto estén libres de incorrección material.

Definiciones

5. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Generalizado: término utilizado, al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de éstas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:
 - (i) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
 - (ii) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
 - (iii) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.
 - (b) Opinión modificada: opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión. **Requerimientos**

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

6. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría cuando:

1 NIA 700, "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (a) concluya, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, que los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o (Ref: Apartados A2-A7)
- (b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (Ref: Apartados A8-A12)

Determinación del tipo de opinión modificada

Opinión con salvedades

- 7. El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:
 - (a) habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o
 - (b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

Opinión desfavorable (o adversa)

- 8. El auditor expresará una opinión desfavorable (o adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

Denegación (o abstención) de opinión

- 9. El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.
- 10. El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo

- 11. Si, después de aceptar el encargo, el auditor observa que la dirección ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría que el auditor considera que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión con salvedades o denegar la opinión (o abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que elimine la limitación.
- 12. Si la dirección rehúsa eliminar la limitación mencionada en el apartado 11, el auditor comunicará el hecho a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad², y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- 13. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue:

² NIA 260, "Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad," apartado 13.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (a) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados, el auditor expresará una opinión con salvedades; o
- (b) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados, de tal forma que una opinión con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor:
 - (i) renunciará a la auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible; o (Ref: Apartados A13-A14)
 - (ii) si no es factible o posible la renuncia a la auditoría antes de emitir el informe de auditoría, denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros.

14. Si el auditor renuncia como está previsto en el apartado 13(b)(i), antes de la renuncia comunicará a los responsables del gobierno de la entidad cualquier cuestión relativa a incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría que habría dado lugar a una opinión modificada. (Ref: Apartado A15).

Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (o adversa) o con la denegación (o abstención) de opinión

15. Cuando el auditor considere necesario expresar una opinión desfavorable (o adversa) o denegar la opinión (o abstenerse de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto, el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada (o favorable) sobre un solo estado financiero o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado financiero en relación con el mismo marco de información financiera aplicable. La inclusión en el mismo informe de dicha opinión no modificada (o favorable) en estas circunstancias sería contradictoria con la opinión desfavorable (o adversa) o con la denegación (o abstención) de opinión sobre los estados financieros en su conjunto. (Ref: Apartado A16)

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada

Párrafo de fundamento de la opinión modificada

16. Cuando el auditor exprese una opinión modificada sobre los estados financieros, además de los elementos específicos requeridos por la NIA 700, incluirá un párrafo en el informe de auditoría que proporcione una descripción del hecho que da lugar a la modificación. El auditor situará este párrafo inmediatamente antes del párrafo de opinión en el informe de auditoría, con el título "Fundamento de la opinión con salvedades", "Fundamento de la opinión desfavorable" o "Fundamento de la denegación de opinión", según corresponda. (Ref: Apartado A17)
17. Si existe incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), el auditor incluirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo indicará en el párrafo de fundamento de la opinión modificada. (Ref: Apartado A18)
18. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la información descriptiva revelada, el auditor incluirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta.

³ NIA 805, "Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero", trata de las circunstancias en las se contrata al auditor para expresar una opinión aparte sobre uno o más elementos, cuentas o partidas de un estado financiero.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

19. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la falta de revelación de información requerida, el auditor:
 - (a) discutirá la falta de revelación de información con los responsables del gobierno de la entidad;
 - (b) describirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada la naturaleza de la información omitida; y
 - (c) salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá la información a revelar omitida, siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida. (Ref: Apartado A19)
20. Si la opinión modificada tiene su origen en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor incluirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada los motivos de dicha imposibilidad.
21. Aun cuando el auditor haya expresado una opinión desfavorable (o adversa) o haya denegado la opinión (o se haya abstenido de opinar) sobre los estados financieros, describirá en el párrafo de fundamento de la opinión modificada los motivos de cualquier otro hecho del que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes. (Ref: Apartado A20)

Párrafo de opinión

22. Cuando el auditor exprese una opinión modificada, el párrafo de opinión tendrá el título "Opinión con salvedades", "Opinión desfavorable" o "Denegación de Opinión", según corresponda. (Ref: Apartados A21, A23-A24)
23. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros, el auditor manifestará en el párrafo de opinión que, en su opinión, excepto por los efectos de los hechos descritos en el párrafo de fundamento de la opinión con salvedades:
 - (a) los estados financieros expresan la imagen fiel (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) de conformidad con el marco de información financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel; o
 - (b) los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento.

Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor utilizará para la opinión modificada la siguiente frase: "excepto por los posibles efectos del hecho o hechos ...". (Ref: Apartado A22).
24. Cuando el auditor exprese una opinión desfavorable (o adversa), manifestará en el párrafo de opinión que, en su opinión, debido a la significatividad del hecho o hechos descritos en el párrafo de fundamento de la opinión desfavorable:
 - (a) los estados financieros no expresan la imagen fiel (o no se presentan fielmente) de conformidad con el marco de información financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de imagen fiel; o
 - (b) los estados financieros no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento.
25. Cuando el auditor deniegue la opinión (o se abstenga de opinar) porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en el párrafo de opinión el auditor manifestará que:

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (a) debido a la significatividad del hecho o hechos descritos en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría; y, en consecuencia,
- (b) el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros.

Descripción de la responsabilidad del auditor cuando exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (o adversa)

- 26. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (o adversa), corregirá la descripción de su responsabilidad para manifestar que considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para expresar una opinión modificada.

Descripción de la responsabilidad del auditor cuando deniegue la opinión (o se abstenga de opinar)

- 27. Cuando el auditor deniegue la opinión (o se abstenga de opinar) porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, modificará el párrafo introductorio del informe de auditoría para manifestar que ha sido nombrado para auditar los estados financieros. El auditor modificará también la descripción de la responsabilidad del auditor y la descripción del alcance de la auditoría para manifestar sólo lo siguiente: "Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros basada en la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Debido al hecho (o los hechos) descritos en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión, no hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base para expresar una opinión de auditoría."

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

- 28. Cuando el auditor prevea tener que expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las circunstancias que le llevan a prever dicha opinión modificada y la redacción prevista de la modificación. (Ref: Apartado A25)

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Tipos de opinión modificada (Ref: Apartado 2)

A1. El siguiente cuadro ilustra el modo en que el juicio del auditor sobre la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, y la generalización de sus efectos o posibles efectos sobre los estados financieros, afecta al tipo de opinión a expresar.

Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros

<i>Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada</i>	<i>Material pero no generalizado</i>	<i>Material y generalizado</i>
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (o adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.	Opinión con salvedades	Denegación de opinión(o abstención)

Naturaleza de las incorrecciones materiales (Ref: Apartado 6(a))

A2. La NIA700 exige al auditor que, para formarse una opinión sobre los estados financieros, concluya si se ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material⁴. Esta conclusión tiene en cuenta la evaluación del auditor de las incorrecciones no corregidas, en su caso, en los estados financieros, de conformidad con la NIA 450⁵.

A3. La NIA 450 define una incorrección como una diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o información a revelar requeridas para dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. En consecuencia, una incorrección material en los estados financieros puede surgir en relación con:

- (a) la adecuación de las políticas contables seleccionadas;
- (b) la aplicación de las políticas contables seleccionadas; o
- (c) la adecuación o idoneidad de la información revelada en los estados financieros.

Adecuación de las políticas contables seleccionadas

A4. En relación con la adecuación de las políticas contables seleccionadas por la dirección, pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros cuando:

- (a) las políticas contables seleccionadas no sean congruentes con el marco de información financiera aplicable; o
- (b) los estados financieros, incluidas las notas explicativas, no representen las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel.

A5. Los marcos de información financiera a menudo contienen requerimientos dirigidos a que se tengan en cuenta los cambios en las políticas contables y se revele información sobre ellos. En el caso de que la entidad haya cambiado su selección de políticas contables significativas, puede darse una incorrección material en los estados financieros cuando la entidad no haya cumplido dichos requerimientos.

4 NIA 700, apartado 11.

5 NIA 450, "Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría", apartado 11.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Aplicación de las políticas contables seleccionadas

A6. En relación con la aplicación de las políticas contables seleccionadas, pueden surgir incorrecciones materiales en los estados financieros:

(a) cuando la dirección no haya aplicado las políticas contables seleccionadas de manera congruente con el marco de información financiera, así como cuando la dirección no haya aplicado las políticas contables de forma congruente en distintos periodos o para transacciones y hechos similares (congruencia en la aplicación); o

(b) debido al método de aplicación de las políticas contables seleccionadas (tal como un error no intencionado en la aplicación),

Idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros.

A7. En relación con la idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros, pueden surgir incorrecciones materiales en éstos cuando:

(a) los estados financieros no incluyan toda la información exigida por el marco de información financiera aplicable;

(b) la información revelada en los estados financieros no se presente de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o

(c) los estados financieros no revelen la información necesaria para lograr la presentación fiel.

Naturaleza de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada
(Ref: Apartado 6(b))

A8. La imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (lo que se conoce también como limitación al alcance de la auditoría) puede tener su origen en:

(a) circunstancias ajenas al control de la entidad;

(b) circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor; o

(c) limitaciones impuestas por la dirección.

A9. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la auditoría si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos. Si esto no es posible, los requerimientos de los párrafos 7(b) y 10 son aplicables, según corresponda. Las limitaciones impuestas por la dirección pueden tener otras implicaciones para la auditoría, como, por ejemplo, la valoración del auditor de los riesgos de fraude y la determinación de si debe o no continuar con el encargo.

A10. Ejemplos de circunstancias ajenas al control de la entidad son los casos en los que:

- los registros contables de la entidad han sido destruidos.
- los registros contables de un componente significativo han sido incautados por tiempo indefinido por las autoridades públicas.

A11. Ejemplos de circunstancias relacionadas con la naturaleza o el momento de realización del trabajo del auditor son los casos en los que:

- La entidad debe utilizar el método de la participación para contabilizar la participación en una entidad asociada y el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de dicha entidad para evaluar si ha sido correctamente aplicado el método de la participación.
- Debido a la fecha en la que el auditor ha sido nombrado, éste no ha podido presenciar el recuento físico de las existencias.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- El auditor determina que no es suficiente aplicar únicamente procedimientos sustantivos, y los controles de la entidad no son efectivos.

A12. Ejemplos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección son las situaciones en las que:

- La dirección impide al auditor que presencie el recuento físico de las existencias.
- La dirección impide al auditor que solicite confirmaciones de terceros de determinados saldos contables.

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo (Ref: Apartados 13(b)-14)

A13. La viabilidad de renunciar al encargo de auditoría puede depender de su estado de realización en el momento en el que la dirección impone la limitación al alcance. Si el auditor ha realizado sustancialmente la auditoría, antes de renunciar puede decidir completarla hasta donde sea posible, denegar la opinión (o abstenerse de opinar) y explicar la limitación al alcance en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión.

A14. En determinadas circunstancias, la renuncia a la realización de la auditoría puede no ser posible si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor continúe con el encargo. Esto puede ocurrir cuando el auditor ha sido nombrado para auditar los estados financieros de entidades del sector público. También puede ser el caso en jurisdicciones en las que se nombra al auditor para auditar los estados financieros referidos a un determinado periodo, o se le nombra por un plazo determinado y tiene prohibido renunciar antes de terminar la auditoría de dichos estados financieros o antes de la finalización de dicho plazo, respectivamente. El auditor también puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría⁶.

A15. Cuando el auditor concluya que es necesario renunciar al encargo debido a una limitación al alcance, puede existir el requerimiento legal, reglamentario o profesional de que comunique las cuestiones relacionadas con la renuncia al encargo a las autoridades reguladoras o a los propietarios de la entidad.

Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (o adversa) o con la denegación (abstención) de opinión (Ref: Apartado 15)

A16. A continuación se exponen unos ejemplos de circunstancias que no serían contradictorias con una opinión desfavorable (o adversa) o con la denegación (o abstención) de opinión del auditor:

- Expresar una opinión no modificada (o favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un determinado marco de información financiera y, en el mismo informe, expresar una opinión desfavorable (o adversa) sobre los mismos estados financieros de conformidad con un marco de información financiera distinto⁷.
- La denegación (o abstención) de opinión sobre los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, cuando proceda, y una opinión no modificada (o favorable) relativa a la situación financiera (véase la NIA 5108). En este caso, el auditor no ha denegado la opinión (o se ha abstenido de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto.

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada

Párrafo de fundamento de la opinión modificada (Ref: Apartados 16-17, 19, 21)

⁶ NIA 706, "Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente", apartado A5.
⁷ Véase el apartado A32 de la NIA 700, que contiene una descripción de esta circunstancia.
⁸ NIA 510, "Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura," apartado 10.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- A17. La congruencia del informe de auditoría ayuda a facilitar al usuario la comprensión, y a identificar, cuando ocurran, circunstancias inusuales. En consecuencia, aunque la uniformidad en la redacción de una opinión modificada y en la descripción del fundamento de la opinión modificada pueda no ser alcanzable, la congruencia tanto en la estructura como en el contenido del informe de auditoría es deseable.
- A18. Un ejemplo de los efectos financieros de incorrecciones materiales que el auditor puede describir en el párrafo de fundamento de la opinión modificada en el informe de auditoría es la cuantificación de los efectos de una sobrevaloración de las existencias en el impuesto sobre beneficios, el resultado antes de impuestos, el resultado neto y el patrimonio neto.
- A19. La revelación de la información omitida en el párrafo de fundamento de la opinión modificada no es factible si:
- (a) la información a revelar no ha sido preparada por la dirección o no está disponible para el auditor por otro medio; o
 - (b) a juicio del auditor, la información a revelar sería demasiado extensa en relación con el informe de auditoría.
- A20. Una opinión desfavorable (o adversa) o la denegación (o abstención) de opinión relacionadas con un hecho concreto descrito en el párrafo de fundamento de la opinión no justifican la omisión de la descripción de otros hechos identificados que habrían requerido por su parte la expresión por el auditor de una opinión modificada. En esos casos, la revelación de dichos otros hechos de los que tenga conocimiento el auditor puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros.

Párrafo de opinión (Ref: Apartados 22-23)

- A21. La inclusión de este título de párrafo hace que resulte evidente para el usuario que la opinión del auditor es una opinión modificada, e indica el tipo de modificación.
- A22. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades, no es adecuado utilizar frases tales como "a la vista de la explicación anterior" o "sin perjuicio de" en el párrafo de opinión ya que no son suficientemente claras o categóricas.

Ejemplos de informes de auditoría

- A23. Los ejemplos 1 y 2 del anexo contienen informes de auditoría con opiniones con salvedades y desfavorable (o adversa), respectivamente, debido a que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.
- A24. El ejemplo 3 del anexo contiene un informe de auditoría con una opinión con salvedades porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El ejemplo 4 contiene la denegación (o abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros. El ejemplo 5 contiene una denegación (o abstención) de opinión porque el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros. En cada uno de los dos últimos casos, los posibles efectos sobre los estados financieros de dicha imposibilidad son tanto materiales como generalizados.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 28)

- A25. La comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de las circunstancias que llevan al auditor a prever la emisión de una opinión modificada, y la redacción prevista de la opinión modificada permite:
- (a) al auditor, notificar a los responsables del gobierno de la entidad la modificación o modificaciones previstas y los motivos (o circunstancias) de las modificaciones;
 - (b) al auditor, buscar el acuerdo de los responsables del gobierno de la entidad sobre los hechos que originan las modificaciones previstas, o confirmar las cuestiones objeto de desacuerdo con la dirección; y

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

- (c) a los responsables del gobierno de la entidad, tener la oportunidad, cuando proceda, de proporcionar al auditor información y explicaciones adicionales en relación con el hecho o hechos que originan las modificaciones previstas.

Anexo(Ref: Apartados A23-24)

Ejemplos de informes de auditoría que contienen una opinión modificada

- Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.
- Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión desfavorable (o adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros.
- Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Ejemplo 4: Informe de auditoría con denegación (o abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros.
- Ejemplo 5: Informe de auditoría con denegación (o abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Ejemplo 1:

Las circunstancias son, entre otras:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros preparados con fines generales por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210⁹, en relación con los estados financieros.
- Las existencias que se muestran en los estados financieros son incorrectas. Se considera que la incorrección es material para los estados financieros, pero no generalizada.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros¹⁰

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

Responsabilidad de la dirección¹¹ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera¹², y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel¹³ por parte de la entidad de los estados

9 NIA 210, "Acuerdo de los términos del encargo de auditoría".

10 El subtítulo "Informe sobre los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios".

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

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

13 En el caso de la nota 12, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad¹⁴. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

Las existencias de la sociedad se reflejan en el balance de situación por xxx. La dirección no ha registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización sino que las refleja únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera. De acuerdo con los registros de la sociedad, si la dirección hubiera valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y fondos propios están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades", los estados financieros expresan la imagen fiel de (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

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

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

¹⁴ En circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias". En el caso de la nota 12, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresan la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Ejemplo 2:

Las circunstancias son, entre otras:

- Auditoría de estados financieros consolidados preparados con fines generales por la dirección de la sociedad dominante de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- Los estados financieros contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en los estados financieros. Los efectos de la incorrección en los estados financieros no han sido determinados debido a que no era factible.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros consolidados¹⁵

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

Responsabilidad de la dirección¹⁶ en relación con los estados financieros consolidados

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros consolidados adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera¹⁷, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros consolidados libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros consolidados adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros consolidados están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros consolidados. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros consolidados, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación

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

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

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

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

fiel¹⁸ por parte de la entidad de los estados financieros consolidados, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad¹⁹. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros consolidados.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría desfavorable.

Fundamento de la opinión desfavorable

Tal y como se explica en la nota X, la sociedad no ha consolidado los estados financieros de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, la dependiente debería haberse consolidado puesto que está controlada por la sociedad. Si se hubiese consolidado XYZ, muchos elementos de los estados financieros adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre los estados financieros consolidados de la falta de consolidación.

Opinión desfavorable

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

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

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

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

18 En el caso de la nota 17, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros consolidados que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad".

19 En circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros consolidados, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros consolidados, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias". En el caso de la nota 17, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros consolidados que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Ejemplo 3:

Las circunstancias son, entre otras:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros preparados con fines generales por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales pero no generalizados en los estados financieros.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros²⁰

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

Responsabilidad de la dirección²¹ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera²², y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel²³ por parte de la entidad de los estados

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

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

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

23 En el caso de la nota 22, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad²⁴. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión de la sociedad ABC en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades", los estados financieros expresan la imagen fiel de (o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

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

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

²⁴ En circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, esta frase se podrá redactar como sigue: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias". En el caso de la nota 22, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la imagen fiel, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Ejemplo 4:

Las circunstancias son, entre otras:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros preparados con fines generales por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre un único elemento de los estados financieros. En concreto, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría sobre la información financiera de la inversión en un negocio conjunto que representa más del 90% de los activos netos de la sociedad. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en los estados financieros.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros²⁵

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

Responsabilidad de la dirección²⁶ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera²⁷, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Sin embargo, debido al hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la denegación de opinión" no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría.

Fundamento de la denegación de opinión

La inversión de la sociedad en el negocio conjunto XYZ (país X) está registrada por xxx en el balance de situación de la sociedad, lo que representa más del 90% de los activos netos a 31 de diciembre de 20X1. No se nos ha permitido el acceso ni a la dirección ni a los auditores de XYZ, incluida la documentación de auditoría de los auditores de XYZ. Como resultado, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con

²⁵ El subtítulo "Informe sobre los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

²⁶ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

²⁷ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del..."

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

la parte proporcional de los activos de XYZ que la sociedad controla conjuntamente, la parte proporcional de los pasivos de XYZ de los cuales es responsable conjuntamente, la parte proporcional de los ingresos y gastos del ejercicio de XYZ, y los elementos que conforman el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

Denegación de opinión

Debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la denegación de opinión", no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre los estados financieros adjuntos.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

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

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Ejemplo 5:

Las circunstancias son, entre otras:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros preparados con fines generales por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre múltiples elementos de los estados financieros. En concreto, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría sobre las existencias y las cuentas a cobrar. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en los estados financieros.
- Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la legislación local.

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros²⁸

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

Responsabilidad de la dirección²⁹ en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera³⁰, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Sin embargo, debido a los hechos descritos en el párrafo de "Fundamento de la denegación de opinión" no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría.

Fundamento de la denegación de opinión

Fuimos nombrados auditores de la sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no presenciábamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en el balance de situación por xxx y xxx, respectivamente. Asimismo, la introducción en septiembre de 20X1 de un nuevo sistema informatizado de cuentas a cobrar ocasionó numerosos errores en dichas cuentas. En la fecha de nuestro

²⁸ El subtítulo "Informe sobre los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios".

²⁹ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

³⁰ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del....".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

informe de auditoría, la dirección aún estaba en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. No pudimos confirmar o verificar por medios alternativos las cuentas a cobrar incluidas en el balance de situación por un importe total de xxx a 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estos hechos, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con las existencias y las cuentas a cobrar registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes del estado de resultados, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo.

Denegación de opinión

Debido a la significatividad de los hechos descritos en el párrafo de "Fundamento de la denegación de opinión", no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre los estados financieros adjuntos.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

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

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 706

PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1-2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Párrafos de énfasis en el informe de auditoría	6-7
Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría	8
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	9
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Párrafos de énfasis en el informe de auditoría	A1-A4
Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría	A5-A11
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad	A12
Anexo 1: Relación de las NIA que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis	
Anexo 2: Relación de las NIA que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones	
Anexo 3: Ejemplo de un informe de auditoría que contiene un párrafo de énfasis	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 706, "Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las comunicaciones adicionales en el informe de auditoría cuando el auditor lo considere necesario para:
 - (a) llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros, de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros; o
 - (b) llamar la atención de los usuarios sobre cualquier cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financieros que sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.
2. Los anexos 1 y 2 identifican las NIA en las que específicamente se requiere que el auditor incluya párrafos de énfasis o párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. En esas circunstancias, se aplicarán los requerimientos de esta NIA con respecto a la estructura y ubicación de dichos párrafos.

Fecha de entrada en vigor

3. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

4. El objetivo del auditor, una vez formada una opinión sobre los estados financieros, es llamar la atención de los usuarios, cuando a su juicio sea necesario, por medio de una clara comunicación adicional en el informe de auditoría, sobre:
 - (a) una cuestión que, aunque esté adecuadamente presentada o revelada en los estados financieros, sea de tal importancia que resulte fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros; o
 - (b) cuando proceda, cualquier otra cuestión que sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Definiciones

5. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Párrafo de énfasis: un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros.
 - (b) Párrafo sobre otras cuestiones: un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros y que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Requerimientos

Párrafos de énfasis en el informe de auditoría

6. Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría, siempre que haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la cuestión no se presenta de forma materialmente incorrecta en los estados financieros. Este párrafo se referirá solo a la

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

información que se presenta o se revela en los estados financieros. (Ref: Apartados A1-A2)

7. Cuando el auditor incluya un párrafo de énfasis en el informe de auditoría:
 - (a) lo insertará inmediatamente después del párrafo de opinión;
 - (b) utilizará el título "Párrafo de énfasis" u otro título apropiado;
 - (c) incluirá en el párrafo una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación en los estados financieros de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión; e
 - (d) indicará que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta. (Ref: Apartados A3-A4)

Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría

8. Si el auditor considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, y disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben, el auditor así lo hará en un párrafo del informe de auditoría, con el título "Párrafo sobre otras cuestiones" u otro título apropiado. El auditor incluirá este párrafo inmediatamente después del párrafo de opinión y, en su caso, del párrafo de énfasis, o en otra parte del informe de auditoría si el contenido del párrafo sobre otras cuestiones se refiere a la sección "Otras responsabilidades de información". (Ref: Apartados A5-A11)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

9. Si el auditor prevé incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, comunicará a los responsables del gobierno de la entidad esta previsión y la redacción propuesta para dicho párrafo. (Ref.: Apartado A12)

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Párrafos de énfasis en el informe de auditoría

Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis (Ref: Apartado 6)

- A1. Ejemplos de circunstancias en las que el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis son:
- La incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales.
 - Aplicación anticipada (cuando se permita), antes de su fecha de entrada en vigor, de una nueva norma contable (por ejemplo, una nueva Norma Internacional de Información Financiera) que tenga un efecto generalizado sobre los estados financieros.
 - Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.
- A2. El uso generalizado de los párrafos de énfasis disminuye la eficacia del auditor en la comunicación de este tipo de cuestiones. Además, incluir más información en un párrafo de énfasis que la presentada o revelada en los estados financieros puede implicar que la cuestión no ha sido adecuadamente presentada o revelada. Por consiguiente, el apartado 6 limita el uso del párrafo de énfasis a cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros.

Introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría (Ref: Apartado 7)

- A3. La introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría no afecta a la opinión del auditor. Un párrafo de énfasis no es sustitutivo de:
- (a) la expresión por parte del auditor de una opinión con salvedades, de una opinión desfavorable (o adversa), o de la denegación (o abstención) de opinión, cuando lo requieran las circunstancias de un determinado encargo de auditoría (véase la NIA 705¹); ni de
 - (b) la información que el marco de información financiera aplicable requiera que la dirección revele en los estados financieros.
- A4. El ejemplo de informe del anexo 3 incluye un párrafo de énfasis en un informe de auditoría que contiene una opinión con salvedades.

Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría (Ref: Apartado 8)

Situaciones en la cuales puede ser necesario un párrafo sobre otras cuestiones

Relevante para que los usuarios comprendan la auditoría

- A5. En la circunstancia excepcional de que el auditor no haya podido renunciar a un encargo, a pesar de que el posible efecto de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, debido a una limitación al alcance de la auditoría impuesta por la dirección, sea generalizado,² el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría para explicar las razones por las que no le es posible renunciar al encargo.

Relevante para que los usuarios comprendan las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría

- A6. Disposiciones legales o reglamentarias o las prácticas generalmente aceptadas de una determinada jurisdicción pueden requerir o permitir al auditor dar más detalle sobre cuestiones que proporcionan una explicación adicional sobre las responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros, o sobre el informe de auditoría. Cuando

¹ NIA 705, "Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente".

² Véase el apartado 13(b)(ii) de la NIA 705 para mayor información sobre esta circunstancia.

Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información

proceda, pueden utilizarse uno o más subtítulos que describan el contenido de los párrafos sobre otras cuestiones.

- A7. Un párrafo sobre otras cuestiones no trata de las circunstancias en las que el auditor tiene otras responsabilidades de información adicionales a la responsabilidad de informar sobre los estados financieros establecida por las NIA (véase la sección de la NIA 700 "Otras responsabilidades de información"³), o en las que se ha solicitado al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas.

Emisión de un informe sobre más de un conjunto de estados financieros

- A8. Una entidad puede preparar un conjunto de estados financieros de conformidad con un marco de información con fines generales (por ejemplo, el marco nacional) y otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera), así como encargar al auditor que informe sobre ambos conjuntos de estados financieros. Si el auditor ha determinado que los marcos son aceptables en las respectivas circunstancias, puede incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, indicando que la misma entidad ha preparado otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales y que el auditor ha emitido un informe sobre dichos estados financieros.

Restricción a la distribución o utilización del informe de auditoría

- A9. Estados financieros destinados a un fin específico pueden prepararse de conformidad con un marco de información con fines generales porque los usuarios a quienes van dirigidos han determinado que dichos estados financieros con fines generales satisfacen sus necesidades de información financiera. Puesto que el informe de auditoría va dirigido a usuarios específicos, el auditor puede considerar necesario en estas circunstancias incluir un párrafo sobre otras cuestiones, señalando que el informe de auditoría va dirigido únicamente a los usuarios a los que se destina y no debe distribuirse a terceros o ser utilizado por éstos.

Introducción de párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría

- A10. El contenido de un párrafo sobre otras cuestiones refleja con claridad que no se requiere que esas otras cuestiones se presenten y revelen en los estados financieros. Un párrafo sobre otras cuestiones no incluye información que disposiciones legales o reglamentarias u otras normas profesionales prohíben que el auditor proporcione, por ejemplo, normas de ética aplicables a la confidencialidad de la información. Un párrafo sobre otras cuestiones tampoco incluye la información que se exige a la dirección que proporcione.
- A11. La ubicación de un párrafo sobre otras cuestiones depende de la naturaleza de la información a comunicar. Cuando se incluye un párrafo sobre otras cuestiones para llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión necesaria para su comprensión de la auditoría de los estados financieros, el párrafo se sitúa inmediatamente después del párrafo de opinión y de cualquier párrafo de énfasis. Cuando un párrafo sobre otras cuestiones se incluye para llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión relacionada con otras responsabilidades de información tratadas en el informe de auditoría, el párrafo puede incluirse en la sección con el subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios". De forma alternativa, cuando afecta a todas las responsabilidades del auditor o a la comprensión, por parte de los usuarios, del informe de auditoría, el párrafo sobre otras cuestiones puede incluirse como una sección separada, a continuación del informe sobre los estados financieros y del informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.

³ NIA 700, "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros", apartados 38-39.