Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

_____

ANEXO TÉCNICO No 4, ACTUALIZACIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

CONTENIDO

NIA 220 GESTIÓN DE LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS 6
Introducción 7
Alcance de esta NIA 7
El sistema de gestión de la calidad de la firma y la función de los equipos del encargo 7
Fecha de entrada en vigor 8
Objetivo 8
Definiciones 8
Requerimientos 9
Responsabilidades del liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad en las auditorías 9
Los requerimientos de ética aplicables incluidos aquellos relacionados con la independencia 10
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría 11
Recursos del encargo 11
Realización del encargo 11
Seguimiento y corrección 13
Asumir la responsabilidad general para gestionar y alcanzar la calidad 13
Documentación 13
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas 15
Alcance de esta NIA (Ref.: Apartado 1) 15
El sistema de gestión de la calidad de la firma y la función de los equipos del encargo (Ref.: Apartados 2–9) 15
Definiciones 17
Responsabilidades del liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad en las auditorías (Ref.: Apartados 13–15) 20
Requerimientos de ética aplicables incluidos aquellos relacionados con la independencia (Ref.: Apartados 16–21) 23
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría (Ref.: Apartados 22-24) 25
Recursos del encargo (Ref.: Apartados 25-28) 27
Realización del encargo 31
Seguimiento y corrección (Ref.: Apartado 39) 37
Asumir la responsabilidad general para gestionar y alcanzar la calidad (Ref.: Apartado 40) 38
Documentación (Ref.: Apartado 41) 39
NIA 315 (REVISADA 2019) IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DEL RIESGO DE INCORRECCIÓN MATERIAL 40
Introducción 42
Alcance de esta NIA 42
Conceptos clave en esta NIA 42
Graduación 43
Fecha de entrada en vigor 43
Objetivo 44
Definiciones 44
Requerimientos 45
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas 45

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados A48–A49) 46
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados A184–A185) 50
Documentación....52
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas....52
Definiciones (Ref: Apartado 12) 52
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref: Apartado 13-18)....54
Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 19–27) 63
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados 28–37) 94
Documentación (Ref: Apartado 38)....106
Anexo 1 Consideraciones para el conocimiento de la entidad y su modelo de negocio (Ref: Apartados A61–A67) 108
Anexo 2 Conocimiento de los factores de riesgo inherente (Ref: Apartados 12(f) 19(c), A7–A8, A85–A89)....111
Anexo 3 Conocimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 12(m), 21-26, A90–A181) .116
Anexo 4 Consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad (Ref: Apartados 14(a), 24(a) (ii), A25–A28, A118) 123
Anexo 5 Consideraciones para el conocimiento de las Tecnologías de la Información (TI) (Ref: Apartados 25 (a), 26(b) – (c)), A94, A166–A172) 126
Anexo 6 Consideraciones para el conocimiento de los controles generales de TI (Ref: Apartados 25(c) (ii), A173–A174) 136
Modificaciones de concordancia y consecuentes a otras normas internacionales....143
NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. 143
NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría 150
NIA 230, Documentación de auditoría 151
NIA 250 (Revisada), Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros....152
NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad 153
NIA 265, Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad....154
NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude 155
NIA 300, Planificación de la auditoría de estados financieros....169
NIA 402, Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios 170
NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados 174
NIA 500, Evidencia de auditoría....194
NIA 501, Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas 195
NIA 530, Documentación de auditoría 196
NIA 550, Partes vinculadas....197
NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar 199
NIA 600, Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)....218
NIA 610 (Revisada 2013) Utilización del trabajo de los auditores internos....220
NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor....222
NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente....223

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información 224
NIA 540 (REVISADA) AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES Y DE LA CORRESPONDIENTE INFORMACIÓN A REVELAR 225
Introducción 226
Alcance de esta NIA 226
Naturaleza de las estimaciones contables 226
Conceptos clave en esta NIA 227
Fecha de entrada en vigor 228
Objetivo 228
Definiciones 228
Requerimientos 229
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas 229
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material 230
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material 230
Revelación de información relacionada con las estimaciones contables 234
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección 234
Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados 234
Manifestaciones escritas 235
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes 235
Documentación 236
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas 237
Naturaleza de las estimaciones contables 237
Conceptos clave en esta NIA 238
Definiciones 239
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas 240
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material 251
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material 255
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección 267
Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados 268
Manifestaciones escritas 269
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes relevantes 270
Documentación 271
Anexo 1 Factores de riesgo inherente 273
Anexo 2 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad 278
MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA Y CONSECUENTES A OTRAS NORMAS INTERNACIONALES 279
NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. 279
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas 279
NIA 230, Documentación de auditoría 280
Requerimientos 280
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas 280
Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA 281

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de las estimaciones contables en los estados financieros con respecto al fraude....282
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas....282
NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad....283
Requerimientos....283
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas....283
Anexo 1 Requerimientos específicos en la NICC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad....284
Anexo 2 Aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables....285
NIA 500, Evidencia de auditoría....286
Introducción....286
Objetivo....286
Definiciones....286
Requerimientos....287
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas....288
NIA 580, Manifestaciones escritas....303
Anexo 1 Lista de NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas....303
Anexo 2 Ejemplo de carta de manifestaciones....303
NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros....305
Requerimientos....305
NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente....306
Requerimientos....306
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas....306
Definiciones....308

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 220 GESTIÓN DE LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

En Colombia, aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2024)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA 1	1
El sistema de gestión de la calidad de la firma y la función de los equipos del encargo	2-9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivo	**11**
Definiciones	**12**
Requerimientos	
Responsabilidades del liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad en las auditorías	13-15
Los requerimientos de ética aplicables incluidos aquellos relacionados con la independencia	16-21
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría	22-24
Recursos del encargo	25-28
Realización del encargo	29-38
Seguimiento y corrección	39
Asumir la responsabilidad general para gestionar y alcanzar la calidad	40
Documentación	41
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1
El sistema de gestión de la calidad de la firma y la función de los equipos del encargo	A2-A14
Definiciones	A15-A27
Responsabilidades del liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad en las auditorías	A28-A37
Los requerimientos de ética aplicables incluidos aquellos relacionados con la independencia	A38-A48
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría	A49-A58
Recursos del encargo	A59-A79
Realización del encargo	A80-A108
Seguimiento y corrección	A109-A112
Asumir la responsabilidad general para gestionar y alcanzar la calidad	A113-A116
Documentación	A117-A120

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220, Gestión de la calidad de la auditoría de 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 compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata con las responsabilidades específicas del auditor con respecto a la gestión de la calidad en el encargo para una auditoría de estados financieros, y las responsabilidades relacionadas con el socio del encargo. Esta NIA debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables. (Ref.: Apartados A1, A38)

El sistema de gestión de la calidad de la firma y la función de los equipos del encargo

2. Bajo la NIGC 1, el objetivo de la firma de auditoría es el diseñar, implementar y operar el sistema de gestión de la calidad para las auditorías o revisiones de estados financieros, otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados realizados por la firma de auditoría, que proporcionen a la firma una seguridad razonable de que: (Ref.: Apartados A13–A14)

(a) La firma de auditoría y su personal cumplen con sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con esas normas y requerimientos; y
(b) Los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias.[1]

3. Esta NIA parte de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a las NIGC o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes. (Ref.: Apartados A2–A3)

4. El equipo del encargo, con el liderazgo del socio del encargo, es responsable, dentro del contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma y a través del cumplimiento de los requerimientos de esta NIA, por: (Ref.: Apartados A4–A11)

(a) Implementar las respuestas de la firma a los riesgos de calidad (es decir, las políticas o procedimientos de la firma) que aplican a un encargo de auditoría usando la información comunicada u obtenida por la firma;
(b) Dada la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría, determinar si diseñar e implementar respuestas más allá de las que establecen las políticas o procedimientos de la firma; y
(c) Comunicar a la firma información sobre el encargo de auditoría que se requiere que sea comunicada por las políticas o procedimientos de la firma para respaldar el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de calidad de la firma.

5. Cumplir con los requerimientos de otras NIA, puede proporcionar información relevante para la gestión de la calidad en el encargo. (Ref.: Apartado A12)

6. Se sirve al interés público mediante la realización consistente de encargos de auditoría de calidad a través del logro del objetivo de esta norma y de otras NIA para cada encargo. Los encargos de auditoría de calidad se logran a través de la planeación y realización de encargos y la presentación de informes de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Alcanzar los objetivos de esas normas y cumplir con los requerimientos legales o reglamentarios aplicables implica el ejercicio del juicio profesional y el escepticismo profesional.

7. De conformidad con la NIA 200,[2] se requiere que el equipo del encargo planea y lleve a cabo una auditoría con escepticismo profesional y que ejerza el juicio profesional. El juicio profesional se ejerce al tomar decisiones informadas sobre los cursos de acción que son apropiados para gestionar y lograr la calidad dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. El escepticismo profesional apoya la calidad de los juicios emitidos sobre el encargo y, a través de estos juicios, la efectividad general del equipo del encargo al lograr la calidad en el encargo. El ejercicio adecuado del escepticismo profesional se puede demostrar a través de acciones y

---

[1] NIGC 1, apartado 14.

[2] NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría, apartados 15–16 y A20–A24

comunicaciones del equipo del encargo. Esas acciones y comunicaciones pueden incluir acciones específicas para mitigar los impedimentos que pueden perjudicar el ejercicio apropiado del escepticismo profesional, tal como el sesgo inconsciente o las limitaciones de recursos. (Ref.: Apartados A33–A36)

Escalabilidad

8. Los requerimientos de esta NIA pretenden ser aplicados en el contexto de la naturaleza y circunstancias de cada auditoría. Por ejemplo:

(a) Cuando una auditoría la realiza en su totalidad el socio del encargo, lo cual puede ser el caso de una auditoría de una entidad menos compleja, algunos requerimientos de esta NIA no son relevantes porque están condicionados a la participación de otros miembros del equipo del encargo. (Ref.: Apartados A13– A14)
(b) Cuando una auditoría no la realiza en su totalidad el socio del encargo o en una auditoría de una entidad cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, el socio del encargo puede asignar el diseño o ejecución de algunos procedimientos, tareas o acciones a otros miembros del equipo del encargo.

Las responsabilidades del socio el encargo

9. El socio del encargo sigue siendo el responsable último y, por lo tanto, el responsable del cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. El término "el socio del encargo asumirá la responsabilidad de…" se utiliza para aquellos requerimientos en los que se permite que el socio del encargo asigne el diseño o realización de procedimientos, tareas o acciones a miembros del equipo del encargo con las habilidades o la experiencia adecuadas. Para otros requerimientos, esta NIA tiene la intención expresa de que el socio del encargo cumpla con el requerimiento o con la responsabilidad y el socio del encargo puede obtener información de la firma u otros miembros del equipo del encargo. (Ref.: Apartados A22–A25)

Fecha de entrada en vigor

10. [Modificada] En Colombia, esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2024. Se permite su aplicación anticipada.

Objetivo

11. El objetivo del auditor es el gestionar la calidad en el encargo para obtener una seguridad razonable de que se ha logrado la calidad, de manera que:

(a) El auditor ha cumplido con sus responsabilidades, y ha realizado la auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
(b) El informe emitido por el auditor es adecuado en función de las circunstancias.

Definiciones

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

(a) Socio del encargo:[3] El socio u otra persona asignada por la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría, y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.
(b) Revisión de calidad del encargo: Un objetivo de evaluación de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas, realizado por el revisor de calidad del encargo y completado en la fecha del informe del encargo o antes.
(c) Revisor de calidad del encargo: un socio, otra persona de la firma o un individuo externo designado por la firma para realizar la revisión de la calidad del encargo.

[3] Los términos "socio del encargo", "socio" y "firma de auditoría" se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

(d) Equipo del encargo: Todos los socios y empleados que realizan el encargo de auditoría, así como cualquier persona que realiza procedimientos de auditoría en el encargo, excluyendo un experto externo del auditor[4] y los auditores internos que proporcionan asistencia directa sobre un encargo.[5] (Ref.: Apartados A15– A25)
(e) Firma de auditoría: un profesional ejerciente individual, una sociedad o corporación o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad o su equivalente en el sector público. (Ref.: Apartado A26)
(f) Firma de la red - Firma de auditoría o entidad que pertenece a una red. (Ref.: Apartado A27)
(g) Red: Una estructura más amplia: (Ref.: Apartado A27)
  (i) que tiene por objetivo la cooperación, y
  (ii) que tiene claramente por objetivo compartir beneficios o costos, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas o procedimientos de gestión de calidad comunes, una estrategia de negocios común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.
(h) Socio: cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales.
(i) Personal: Socios y empleados en la firma.
(j) Normas profesionales: Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y requerimientos de ética aplicables.
(k) Requerimientos de ética aplicables: Normas de ética profesional y requerimientos de ética a las que están sujetos los profesionales de la contabilidad que llevan a cabo encargos de auditoría. Los requerimientos de ética aplicables generalmente comprenden las disposiciones del Código de Ética para Contadores Profesionales del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (incluidas las Normas Internacionales de Independencia) (el Código IESBA) relativas a las auditorías de estados financieros, junto con aquellas normas nacionales que sean más restrictivas.
(l) Respuesta (en relación con un sistema de gestión de la calidad): políticas o procedimientos diseñados e implementados por la firma de auditoría para abordar uno o más riesgos de calidad valorados:
  (i) Las políticas son declaraciones de lo que debe o no debe hacerse para abordar un riesgo o riesgos de calidad. Dichas declaraciones pueden documentarse, expresarse explícitamente en comunicaciones o estar implícitas en acciones y decisiones.
  (ii) Los procedimientos son acciones para implementar políticas.
(m) Empleados: Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea.

Requerimientos

Responsabilidades del liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad en las auditorías

13. El socio del encargo debe asumir la responsabilidad general para gestionar y alcanzar la calidad en el encargo de auditoría, incluyendo la responsabilidad de crear un entorno para el encargo, que enfatice la cultura de la firma y el comportamiento esperado de los miembros del equipo del encargo. Al hacerlo, el socio del encargo deberá participar de manera suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría, de modo que el socio del encargo tenga el fundamento para determinar si los juicios significativos realizados y las conclusiones alcanzadas son apropiadas, dada la naturaleza y las circunstancias del encargo. (Ref.: Apartados A28–A37)

14. Al crear el entorno descrito en el apartado 13, el socio del encargo deberá asumir la responsabilidad de que se tomen acciones claras, congruentes y efectivas que reflejen el compromiso de la firma con la calidad y establezcan y comuniquen el comportamiento esperado de los miembros del equipo del encargo, enfatizando: (Ref.: Apartados A30–A34)

(a) Que todos los miembros del equipo del encargo son responsables de contribuir a la gestión y el logro de la calidad en el encargo;
(b) La importancia de la ética, los valores y las actitudes profesionales de los miembros del equipo del encargo;

[4] NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor, apartado 6(a), define el término "experto del auditor"

[5] En la NIA 610 (Revisada 2013), Utilización del trabajo de los auditores internos, se establecen límites a la utilización de la ayuda directa. También se reconoce que es posible que el auditor externo tenga prohibida por disposiciones legales o reglamentarias la obtención de la ayuda directa de los auditores internos. En consecuencia, la utilización de la ayuda directa se limita a las situaciones en las que se permite.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) La importancia de una comunicación abierta y sólida dentro del equipo del encargo, y apoyar la capacidad de los miembros del equipo del encargo para plantear inquietudes sin temor a represalias; y
(d) La importancia de que cada miembro del equipo del encargo ejerza un escepticismo profesional a lo largo del encargo de auditoría.

15. Si el socio del encargo asigna el diseño o la ejecución de procedimientos, tareas o acciones relacionadas con un requerimiento de esta NIA a otros miembros del equipo del encargo para ayudar al socio del encargo a cumplir con los requerimientos de esta NIA, el socio del encargo deberá continuar asumiendo la responsabilidad general de gestionar y lograr la calidad en el encargo de auditoría a través de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo. (Ref.: Apartados 9, A37)

Los requerimientos de ética aplicables incluidos aquellos relacionados con la independencia

16. El socio del encargo deberá tener un conocimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos aquellos relacionados con la independencia, que son aplicables dada la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría. (Ref.: Apartados A38–A42, A48)

17. El socio del encargo debe asumir la responsabilidad de que todos los demás miembros del equipo del encargo hayan sido informados de los requerimientos de ética relevantes que son aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y las políticas o procedimientos relacionados de la firma, incluidos aquellos que abordan: (Ref.: Apartados A23–A25, A40–A44)

(a) Identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos aquellos relativos a la independencia;
(b) Circunstancias que pueden causar un incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia y las responsabilidades de los miembros del equipo del encargo cuando tienen conocimiento de incumplimientos; y
(c) Las responsabilidades de los miembros del equipo del encargo cuando tienen conocimiento de un caso de incumplimiento de las leyes y regulaciones por parte de la entidad.[6]

18. Si llegan a la atención del socio del encargo cuestiones que indican que existe una amenaza para el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo deberá evaluar dicha amenaza mediante el cumplimiento de las políticas o procedimientos de la firma, utilizando información relevante de la firma, del equipo del encargo o de otras fuentes y tomar las medidas apropiadas. (Ref.: Apartados A43–A44)

19. El socio del encargo deberá permanecer alerta durante todo el encargo de auditoría, mediante la observación y la realización de consultas según sea necesario, a incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables o las políticas o procedimientos de la firma por parte de los miembros del equipo del encargo. (Ref.: Apartado A45)

20. Si llegan al conocimiento del socio del encargo a través de sistema de gestión de la calidad de la firma, o de otras fuentes, cuestiones que indican que no se han cumplido los requerimientos de ética aplicables a la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría, el socio del encargo, en consulta con otros individuos de la firma, tomará las medidas oportunas. (Ref.: Apartado A46)

21. Antes de poner fecha en el informe del auditor, el socio del encargo debe asumir la responsabilidad de determinar si se han cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia. (Ref.: Apartados A38 y A47)

[6] NIA 250 (Revisada), Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

_____

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría

22. El socio del encargo deberá determinar que se han seguido las políticas o procedimientos de la firma en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría, y determinará si las conclusiones alcanzadas al respecto son adecuadas. (Ref.: Apartados A49– A52, A58)

23. El socio del encargo tome en consideración la información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad al planificar y realizar el encargo de auditoría de conformidad con las NIA y en cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. (Ref.: Apartados A53–A56)

24. Si el equipo del encargo tiene conocimiento de información que puede haber causado que la firma rechace el encargo de auditoría, si la firma hubiera conocido esa información antes de aceptar o continuar la relación con el cliente o el encargo específico, el socio del encargo deberá comunicar esa información con prontitud a la firma, para que la firma y el socio del encargo puedan tomar las medidas necesarias. (Ref.: Apartado A57)

Recursos del encargo

25. El socio del encargo determinará que se asignen o pongan a disposición del equipo del encargo recursos suficientes y adecuados para realizar el encargo de forma oportuna, tomando en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, las políticas o procedimientos de la firma y cualquier cambio que pueda surgir durante el encargo. (Ref.: Apartados A59–A70, A73–A74, A79)

26. El socio del encargo determinará que el equipo del encargo, así como cualquier experto externo del auditor y los auditores internos que proporcionan asistencia directa, que no forman parte del equipo del encargo, reúnen, en su conjunto, la competencia y la capacidad adecuadas, incluyendo tiempo suficiente, para realizar el encargo de auditoría. (Ref.: Apartados A62, A71–A74)

27. Si, como resultado del cumplimiento de los requerimientos de los apartados 25 y 26, el socio del encargo determina que los recursos asignados o puestos a disposición son insuficientes o inadecuados en las circunstancias del encargo de auditoría, deberá realizar las acciones apropiadas, incluyendo el comunicar al personal apropiado sobre la necesidad de asignar o poner a disposición recursos alternativos o adicionales para el encargo. (Ref.: Apartados A75–A78)

28. El socio del encargo deberá asumir la responsabilidad de utilizar adecuadamente los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo, dada la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría. (Ref.: Apartados A63–A69)

Realización del encargo

Dirección, supervisión y revisión

29. El socio del encargo debe asumir la responsabilidad por la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y por la revisión de su trabajo. (Ref.: Apartado A80)

30. El socio del encargo deberá determinar que la naturaleza, momento de realización y extensión de la supervisión y revisión es: (Ref.: Apartados A81–A89, A94–A97)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) Planificada[7] y realizada de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma, las normas profesionales y los requerimientos legales y regulatorios aplicables; y
(b) Responde a la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría y los recursos son asignados o puestos a disposición por la firma, para el equipo del encargo.

31. El socio del encargo deberá revisar la documentación de auditoría en determinados momentos durante el encargo de auditoría, incluida la documentación de auditoría relativa a: (Ref.: Apartados A90–A93)

(a) Cuestiones significativas;[8]
(b) Juicios significativos, incluidos los relacionados con cuestiones difíciles o contenciosas identificadas durante el encargo de auditoría, y las conclusiones alcanzadas; y
(c) Otras cuestiones que, a juicio profesional del socio del encargo, son relevantes para las responsabilidades del socio el encargo.

32. En la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella, el socio del encargo determinará, mediante la revisión de documentación de auditoría y discusiones con el equipo del encargo, que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones alcanzadas y para la emisión del informe de auditoría. (Ref.: Apartados A90–A94)

33. Antes de poner fecha al informe de auditoría, el socio del encargo debe revisar los estados financieros y el informe de auditoría, incluyendo, en su caso, la descripción de las cuestiones clave de auditoría[9] y la documentación de auditoría relacionada, para determinar que el informe que se emitirá será adecuado en las circunstancias.[10]

34. El socio del encargo deberá revisar, antes de su emisión, cualquier comunicación formal escrita a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad o a las autoridades regulatorias. (Ref.: Apartado A98)

Consultas

35. El socio del encargo deberá: (Ref.: Apartados A99–A102)

(a) Asumir la responsabilidad del equipo del encargo que realiza consultas sobre:
    (i) Cuestiones difíciles o contenciosas y cuestiones sobre las cuales las políticas o procedimientos de la firma requieren de consulta; y
    (ii) Otras cuestiones que a juicio profesional del socio del encargo, requieren de consulta;
(b) Determinar que, durante en encargo de auditoría, los miembros del equipo del encargo de auditoría hayan realizado las consultas adecuadas, tanto dentro del equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otras personas a un nivel adecuado dentro o fuera de la firma de auditoría;
(c) Determinar que la naturaleza, el alcance y las conclusiones resultantes de dichas consultas hayan sido acordados con la parte consultada; y
(d) Determinar que las conclusiones alcanzadas se han implementado.

Revisión de calidad del encargo

36. Para los encargos de auditoría para los cuales se requiere una revisión de calidad del encargo, el socio responsable del encargo deberá: (Ref.: Apartado A103)

(a) Comprobar que se haya nombrado un revisor de calidad del encargo;

[7] NIA 300, Planificación de la auditoría de estados financieros, apartado 11.

[8] NIA 230, Documentación de auditoría, apartado 8 (c).

[9] NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.

[10] NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros o NIA 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.

(b) Cooperar con el revisor de calidad del encargo e informar a otros miembros del equipo del encargo sobre su responsabilidad de hacerlo.
(c) Discutir las cuestiones significativas y los juicios significativos que surjan durante el encargo de auditoría, incluidas las identificadas durante la revisión de calidad del encargo, con el revisor de calidad del encargo; y
(d) No poner fecha al informe de auditoría hasta que la revisión de calidad del encargo se haya completado. (Ref.: Apartados A104–A106)

Diferencias de opinión

37. Si surgen diferencias de opinión, dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de calidad del encargo o el personal que realiza las actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma, incluidos aquellos que proporcionan asesorías, el equipo del encargo deberá seguir las políticas o procedimientos de la firma para abordarlas y solucionar esas diferencias de opinión. (Ref.: Apartados A107–A108)

38. El socio del encargo deberá:

(a) Asumir la responsabilidad sobre las diferencias de opinión abordadas y resueltas de acuerdo con las políticas o procedimientos de la firma;
(b) Determinar que las conclusiones alcanzadas están documentadas e implementadas; y
(c) No poner fecha en el informe del auditor hasta que se resuelva cualquier diferencia de opinión.

Seguimiento y corrección

39. El socio del encargo se responsabilizará de: (Ref.: Apartados A109–A112)

(a) Obtener una comprensión de la información del proceso de seguimiento y corrección de la firma, conforme lo comunica la firma, incluida, en su caso, la información del proceso de seguimiento y corrección de la red y a través de las firmas de la red;
(b) Determinar la importancia y el efecto de la información mencionada en el apartado 39(a) en el encargo de auditoría y tomar las medidas apropiadas; y
(c) Mantenerse alerta durante todo el encargo de auditoría para obtener información que pueda ser relevante para el proceso de seguimiento y corrección de la firma y comunicar esa información a los responsables del proceso.

Asumir la responsabilidad general para gestionar y alcanzar la calidad

40. Antes de poner fecha en el informe de auditoría, el socio del encargo debe determinar si ha asumido la responsabilidad general de gestionar y lograr la calidad en el encargo de auditoría. A tal efecto, el socio del encargo determinará que: (Ref.: Apartados A113–A116)

(a) La participación del socio del encargo ha sido suficiente y adecuada durante el encargo de auditoría, de modo que el socio del encargo tiene el fundamento para determinar que los juicios significativos realizados y las conclusiones alcanzadas son adecuadas dada la naturaleza y circunstancias del encargo; y
(b) La naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría, y cualquier cambio al mismo, y las respectivas políticas o procedimientos de la firma, se han tomado en cuenta al cumplir con los requerimientos de esta NIA.

Documentación

41. Al aplicar la NIA 230,[11] el auditor deberá incluir en la documentación de auditoría: (Ref.: Apartados A117–A120)

[11] NIA 230, apartados 8–11 y A6.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) Cuestiones identificadas, discusiones relevantes con el personal de la firma y las conclusiones alcanzadas con respecto a:
   (i) el cumplimiento de las responsabilidades relacionadas con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia.
(b) la aceptación y continuidad de la relación con el cliente y el encargo de auditoría.
(c) la naturaleza, el alcance y las conclusiones resultantes de las consultas realizadas durante el encargo de auditoría y cómo se implementaron esas conclusiones.
(d) si el encargo de auditoría está sujeto a una revisión de la calidad del encargo, si esa revisión se completó en la fecha del informe de auditoría o antes.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref.: Apartado 1)

A1. Esta NIA es aplicable a todas las auditorías de estados financieros, incluidas las auditorías de estados financieros de grupo. La NIA 600[12] trata las consideraciones especiales que se aplican a una auditoría de estados financieros del grupo y cuando están involucrados los auditores de los componentes. La NIA 600, adaptada según sea necesario en las circunstancias, también puede ser útil en una auditoría de estados financieros cuando el equipo del encargo incluye personas de otra firma. Por ejemplo, la NIA 600 puede ser útil cuando se involucra a dicha persona para que asista a un recuento de inventario físico, inspeccione propiedades, planta y equipo o realice procedimientos de auditoría en un centro de servicio compartido en una ubicación remota.

El sistema de gestión de la calidad de la firma y la función de los equipos del encargo (Ref.: Apartados 2–9)

A2. La NIGC 1 trata con las responsabilidades de una firma para diseñar, implementar y operar su sistema de gestión de calidad.

A3. Las firmas o los requerimientos nacionales pueden utilizar diferente terminología o marcos conceptuales para describir los componentes del sistema de gestión de calidad. Los requerimientos nacionales que abordan las responsabilidades de la firma para diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de calidad son al menos igual de exigente que la NIGC 1, cuando abordan los requerimientos de la NIGC 1 e imponen obligaciones a la firma para alcanzar el objetivo de la NIGC 1.

Responsabilidades del equipo del encargo relacionadas con el sistema de gestión de calidad de la firma (Ref.: Apartado 4)

A4. La gestión de la calidad en el encargo es apoyada por el sistema de gestión de la calidad de la firma y está informada por la naturaleza y las circunstancias específicas del encargo de auditoría. De conformidad con la NIGC 1, la firma es responsable de comunicar la información que le permita al equipo del encargo comprender y llevar a cabo sus responsabilidades relacionadas con la realización de los encargos. Por ejemplo, esas comunicaciones pueden abarcar políticas o procedimientos para llevar a cabo consultas con individuos designados en ciertas situaciones que involucran cuestiones técnicas o éticas complejas, o para involucrar a expertos designados por la firma para realizar procedimientos de auditorías relativos a cuestiones particulares (por ejemplo, la firma puede especificar que sus expertos en crédito designados por ella deben participar en la auditoría de las provisiones para pérdidas crediticias en todas las auditorías de las instituciones financieras).

A5. Las respuestas en la firma pueden incluir políticas o procedimientos establecidos por una red, o por otras firmas, estructuras u organizaciones dentro de la misma red (los requerimientos de la red o los servicios de la red se describen más adelante en la NIGC 1 dentro de la sección "Requerimientos de la red o servicios de la red").[13] Los requerimientos de esta NIA se basan en la premisa de que la firma es responsable de tomar las acciones necesarias para permitir que los equipos del encargo implementen o utilicen los requerimientos de la red o los servicios de la red en el encargo de auditoría (por ejemplo, un requerimiento para utilizar una

[12] NIA 600, Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).

[13] NIGC 1, apartado 49(b).

metodología de auditoría desarrollada para uso de una firma de la red). De conformidad con la NIGC 1, la firma es responsable de determinar cómo los requerimientos de la red o los servicios de la red son relevantes y se tienen en cuenta en el sistema de gestión de calidad de la firma.[14]

A6. Algunas respuestas de la firma a los riesgos de calidad no se realizan en el encargo, sin embargo, son relevantes cuando se cumple con los requerimientos de esta NIA. Por ejemplo, las respuestas de la firma de las que puede depender el equipo del encargo al cumplir con los requerimientos de esta NIA incluyen:

- Procesos de contratación de personal y formación profesional;
- Las aplicaciones de las tecnologías de la información (TI) que respaldan el seguimiento de la independencia de la firma;
- El desarrollo de aplicaciones de las TI que respalden la aceptación y continuidad de las relaciones con los clientes y los encargos de auditoría; y
- El desarrollo de metodologías de auditoría, guías y herramientas de implementación relacionadas.

A7. Debido a la naturaleza y las circunstancias específicas de cada encargo de auditoría y a los cambios que pueden ocurrir durante el encargo, una firma no puede identificar todos los riesgos de calidad que pueden surgir en el encargo o establecer todas las respuestas relevantes y apropiadas. En consecuencia, el equipo del encargo utiliza el juicio profesional para determinar si debe diseñar e implementar respuestas, más allá de las establecidas en las políticas o procedimientos de la firma, en el encargo para cumplir con el objetivo de esta NIA.[15]

A8. La determinación del equipo del encargo acerca de si son necesarias esas respuestas en el encargo (y, si es así, cuáles son esas respuestas) está influenciada por los requerimientos de esta NIA, y por la comprensión del equipo del encargo de la naturaleza y las circunstancias del encargo y cualquier cambio durante el encargo de auditoría. Por ejemplo, pueden surgir circunstancias no anticipadas durante el encargo que pueden causar que el socio del encargo solicite la participación de personal con la experiencia adecuada además de los asignados inicialmente o puestos a disposición.

A9. El equilibrio relativo de los esfuerzos del equipo del encargo para cumplir con los requerimientos de esta NIA (es decir, entre implementar las respuestas de la firma y diseñar e implementar respuestas específicas al encargo más allá de las establecidas en las políticas o procedimientos de la firma) puede variar. Por ejemplo, la firma puede diseñar un programa de auditoría para ser utilizado en circunstancias que sean aplicables al encargo de auditoría (como, un programa de auditoría específico de la industria). Además de determinar el momento de realización y la extensión de los procedimientos a realizar, puede haber poca o ninguna necesidad de que se agreguen procedimientos de auditoría suplementarios al programa de auditoría del encargo. Alternativamente, las acciones del equipo del encargo para cumplir con los requerimientos de ejecución del encargo de esta NIA pueden estar más enfocadas en diseñar e implementar respuestas en el encargo para abordar la naturaleza y circunstancias específicas del encargo (por ejemplo, planificación y ejecución de procedimientos para abordar los riesgos de incorrección material no contemplados por los programas de auditoría de la firma).

A10. Por lo general, el equipo del encargo puede depender de las políticas o procedimientos de la firma para cumplir con los requerimientos de esta NIA, a menos que:

- El conocimiento o la experiencia práctica del equipo del encargo indica que las políticas o procedimientos de la firma no abordarán de forma eficaz la naturaleza y las circunstancias del encargo; o
- La información proporcionada por la firma u otras partes sobre la eficacia de dichas políticas o procedimientos sugiere lo contrario (por ejemplo, la información proporcionada por las actividades de seguimiento de la firma,

[14] NIGC 1, apartado 49(a).

[15] La NIA 200 requiere que el auditor utilice el juicio profesional al planificar y realizar una auditoría de estados financieros

inspecciones externas u otras fuentes relevantes, indica que las políticas o procedimientos de la firma no están operando eficazmente).

A11. Si el socio del encargo se da cuenta (incluso al ser informado por otros miembros del equipo del encargo) de que las respuestas de la firma a los riesgos de calidad son ineficaces en el contexto del encargo específico o que el socio del encargo no puede depender de las políticas o procedimientos de la firma, el socio del encargo comunicará dicha información con prontitud a la firma de conformidad con el apartado 39(c) ya que dicha información es relevante para el proceso de seguimiento y corrección de la firma. Por ejemplo, si un miembro del equipo del encargo identifica que un programa de software de auditoría tiene una debilidad de seguridad, la comunicación oportuna de dicha información al personal apropiado permite a la firma tomar medidas para actualizar y volver a emitir el programa de auditoría. Ver también el apartado A70 con respecto a los recursos suficientes y adecuados.

Información relevante para la gestión de la calidad en el encargo (Ref.: Apartado 6)

A12. Cumplir con los requerimientos de otras NIA, puede proporcionar información relevante para la gestión de la calidad en el encargo. Por ejemplo, el conocimiento de la entidad y su entorno que requiere la NIA 315 (Revisada 2019)[16] que se obtenga, proporciona información que puede ser relevante para cumplir con los requerimientos de eta NIA. Esa información puede ser relevante para la determinación de:

- La naturaleza de los recursos a utilizar en áreas específicas de la auditoría, como el uso de miembros del equipo con la experiencia apropiada para áreas de alto riesgo, o la participación de expertos para tratar asuntos complejos;
- la cantidad de recursos a utilizar en áreas específicas de la auditoría, como la cantidad de miembros del equipo asignados para asistir al recuento de inventario físico en varias ubicaciones;
- la naturaleza, el momento de realización y el alcance de la revisión del trabajo realizado por los miembros del equipo en función de los riesgos valorados de incorrección material; o
- la asignación de las horas de auditoría presupuestadas, incluida la asignación de más tiempo, y el tiempo de los miembros del equipo del encargo con más experiencia en aquellas áreas donde existen más riesgos de incorrecciones materiales o donde los riesgos identificados se valoraron como más altos.

Escalabilidad (Ref.: Apartados 2, 8)

A13. En una firma de pequeña dimensión, las políticas o procedimientos pueden designar a un socio del encargo, a nombre de la firma, para diseñar muchas de las respuestas a los riesgos de calidad de la firma, ya que el hacerlo puede ser un enfoque más eficaz para diseñar e implementar respuestas como parte del sistema de calidad de la firma. Además, las políticas o procedimientos de una firma de pequeña dimensión pueden ser menos formales. Por ejemplo, en una firma muy pequeña con un número relativamente pequeño de encargos de auditoría, la firma puede determinar que no es necesario establecer un sistema en toda la firma para dar seguimiento a la independencia, y más bien, el socio del encargo dará seguimiento a la independencia en el encargo individual.

A14. Los requerimientos relativos a la dirección, supervisión y revisión del trabajo de otros miembros del equipo del encargo solo son relevantes si hay miembros del equipo del encargo distintos al socio del encargo.

Definiciones

[16] NIA 315 (Revisada 2019), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Equipo del encargo (Ref.: Apartado 12(d))

A15. El equipo del encargo puede estar organizado de diversas formas. Por ejemplo, los miembros del equipo del encargo pueden estar ubicados juntos o en diferentes ubicaciones geográficas, y pueden organizarse en grupos por el tipo de actividad que están realizando. Independientemente de cómo se organiza el equipo del encargo, cualquier persona que realice procedimientos de auditoría[17] en el encargo es miembro del equipo del encargo.

A16. La definición de un equipo del encargo se centra en las personas que realizan procedimientos de auditoría en el encargo de auditoría. La evidencia de auditoría, que es necesaria para respaldar la opinión y el informe del auditor, se obtiene principalmente de los procedimientos de auditoría realizados durante el curso de la auditoría.[18] Los procedimientos de auditoría comprenden procedimientos de valoración de riesgos[19] y procedimientos de auditoría posteriores.[20] Como se explica en la NIA 500, los procedimientos de auditoría incluyen inspección, observación, confirmación, recálculo, reevaluación, procedimientos analíticos e indagaciones, a menudo realizados en alguna combinación.[21] Otras NIA pueden incluir también procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría, por ejemplo, la NIA 520.[22]

A17. Los equipos del encargo incluyen personal, y también pueden incluir a otras personas, que realizan procedimientos de auditoría que son de:

(a) Una firma de la red; o
(b) Una firma que no es una firma de la red u otro prestador de servicios.[23]

Por ejemplo, un individuo de otra firma puede realizar procedimientos de auditoría sobre la información financiera de un componente en un encargo de auditoría de grupo, asistir a un recuento de inventario físico o inspeccionar activos fijos físicos en una ubicación remota.

A18. Los equipos del encargo pueden también incluir individuos de centros de prestación de servicios quienes realizan los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, se puede determinar que las tareas específicas que son repetitivas o especializadas en naturaleza pueden ser realizadas por un grupo de personas debidamente capacitadas y, por lo tanto, el equipo del encargo incluye a esas personas. Los centros de prestación de servicios pueden ser establecidos por la firma, la red o por otras firmas, estructuras u organizaciones dentro de la misma red. Por ejemplo, se puede utilizar una función centralizada para facilitar los procedimientos de confirmación externa.

A19. Los equipos del encargo pueden incluir personas con experiencia en un área especializada de contabilidad o auditoría que realizan procedimientos de auditoría en el encargo de auditoría, por ejemplo, personas con experiencia en contabilización de impuestos sobre la renta o en el análisis de información compleja producida por herramientas y técnicas automatizadas para la finalidad de identificar relaciones inusuales o inesperadas. Una persona no es miembro del equipo del encargo si su participación en el encargo se limita a la consulta. Las consultas se abordan en los apartados 35 y A99 a A102.

---

[17] NIA 500, Evidencia de auditoría, apartado A10.

[18] NIA 200, apartado A30.

[19] La NIA 315 (Revisada 2019) proporciona requerimientos relacionados con los procedimientos de valoración de riesgos.

[20] La NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados, proporciona requerimientos relativos a procedimientos de auditoría posteriores, incluidas pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

[21] NIA 500, apartados A14–A25

[22] NIA 520, Procedimientos analíticos.

[23] NIA 500, Evidencia de auditoría, apartado A10.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A20. Si el encargo de auditoría está sujeto a una revisión de la calidad del encargo, el revisor de calidad del encargo y las personas que realizan la revisión de calidad del encargo, no son miembros del equipo del encargo. Esas personas pueden estar sujetas a requerimientos de independencia específicos.

A21. Un auditor interno que brinda asistencia directa y un experto externo del auditor cuyo trabajo se utiliza en el encargo no son miembros del equipo del encargo.[24] La NIA 610 (Revisada 2013) y la NIA 620 proporcionan requerimientos y orientación para el auditor cuando utiliza el trabajo de auditores internos en una capacidad de asistencia directa o cuando se utiliza el trabajo de un experto externo, respectivamente. El cumplimiento con estas NIA requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el trabajo realizado por un auditor interno que proporciona asistencia directa y realiza procedimientos de auditoría sobre el trabajo de un experto del auditor.

Las responsabilidades del socio el encargo (Ref.: Apartados 9, 12(d))

A22. Cuando esta NIA tiene la intención expresa de que el socio del encargo cumpla con un requerimiento o responsabilidad, el socio del encargo puede necesitar el obtener información de la firma u de otros miembros del equipo del encargo para cumplir con el requerimiento (por ejemplo, información para tomar la decisión o el juicio requerido). Por ejemplo, se requiere que el socio del encargo determine que los miembros del equipo del encargo tienen colectivamente la competencia y las capacidades adecuadas para realizar el encargo de auditoría. Para emitir un juicio sobre si la competencia y las capacidades del equipo del encargo son adecuadas, el socio del encargo puede necesitar utilizar información compilada por el equipo del encargo o del sistema de gestión de la calidad de la firma.

La aplicación de políticas o procedimientos de la firma por parte de los miembros del equipo del encargo (Ref.: Apartados 9, 12(d),17)

A23. Dentro del contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma, los miembros del equipo del encargo de la firma son responsables de implementar las políticas o procedimientos de la firma que sean aplicables al encargo de auditoría. Como los miembros del equipo del encargo de otra firma no son socios ni personal de la firma del socio del encargo, es posible que no estén sujetos al sistema de gestión de la calidad de la firma ni a las políticas o procedimientos de la firma. Además, las políticas o procedimientos de otra firma pueden no ser similares a los de la firma del socio del encargo. Por ejemplo, las políticas o procedimientos con respecto a la dirección, supervisión y revisión pueden ser diferentes, particularmente cuando la otra firma se encuentra en una jurisdicción con un sistema legal, idioma o cultura diferente al de la firma del socio del encargo. Por consiguiente, si el equipo del encargo incluye personas que son de otra firma, la firma o el socio del encargo pueden necesitar acciones diferentes para implementar las políticas o procedimientos de la firma con respecto al trabajo de esas personas.

A24. En particular, las políticas o procedimientos de la firma pueden requerir que la firma o el socio del encargo tomen acciones diferentes de las aplicables al personal al obtener un conocimiento de si un individuo de otra firma:

- Tiene la competencia y las capacidades adecuadas para realizar el encargo de auditoría. Por ejemplo, la persona no estaría sujeta a los procesos de reclutamiento y capacitación de la firma y, por lo tanto, las políticas o procedimientos de la firma pueden establecer que esta determinación se puede tomar a través de otras acciones, tal como obtener información de la otra firma o de un organismo de licenciamiento o registro. Los apartados 19 y A38 de la NIA 600 contienen orientación sobre cómo obtener conocimiento sobre la competencia y las capacidades de los auditores del componente.
- Conocer los requerimientos de ética que son relevantes para el encargo de auditoría del grupo. Por ejemplo, la persona no estaría sujeto a la capacitación de la firma con respecto a las políticas o procedimientos de la firma para los requerimientos de ética aplicables. Las políticas o procedimientos de la firma pueden establecer

[24] Ver NIA 620, apartados 12-13 y NIA 610 (Revisada 2013), apartados 21-25.

que este conocimiento se obtiene a través de otras acciones tales como proporcionar información, manuales o guías que contengan las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables al trabajo de auditoría para el personal.

- Confirmará la independencia. Por ejemplo, es posible que las personas que no son miembros del personal no puedan completar declaraciones de independencia directamente en los sistemas de independencia de la firma. Las políticas o procedimientos de la firma pueden establecer que dichas personas pueden proporcionar evidencia de su independencia en relación con el encargo de auditoría de otras formas, tal como una confirmación por escrito.

A25. Cuando las políticas o procedimientos de la firma requieren que se lleven a cabo actividades específicas en determinadas circunstancias (por ejemplo, consultas sobre una cuestión en particular), puede ser necesario que las políticas o procedimientos de la firma se comuniquen a personas que no son parte del personal. Estas personas pueden entonces alertar al socio del encargo si surgen estas circunstancias, y esto le permite al socio del encargo cumplir con las políticas o procedimientos de la firma. Por ejemplo, en un encargo de auditoría de grupo, si el auditor de un componente está realizando procedimientos de auditoría sobre la información financiera de un componente e identifica una cuestión difícil o contenciosa que es relevante para los estados financieros del grupo y está sujeto a consulta,[25] de conformidad con las políticas o procedimientos del auditor del grupo, el auditor del componente puede alertar al equipo del encargo del grupo sobre la cuestión.

Firma (Ref.: Apartado 12(e))

A26. La definición de "firma" en los requerimientos de ética aplicables puede diferir de la definición establecida en esta NIA.

"Red" y "Firma de la red" (Ref.: Apartados 12(f)-12(g))

A27. Las definiciones de "red" y "firma de la red" en los requerimientos de ética aplicables pueden diferir de las que se establecen en la presente NIA. El Código de ética de IESBA también proporciona orientaciones, en relación con los términos "red" y "firma de la red". Las redes y las otras firmas de la red pueden estar estructuradas de diversas maneras; y son en todos los casos, externas a la firma. Las disposiciones de esta NIA en relación con las redes también aplican a cualquier estructura u organizaciones que no forman parte de la firma, pero existen dentro de la red.

Responsabilidades del liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad en las auditorías (Ref.: Apartados 13–15)

Asumir la responsabilidad general para gestionar y alcanzar la calidad

A28. La NIGC 1 requiere que la firma establezca objetivos de calidad que aborden el gobierno y el liderazgo de la firma que apoyan el diseño, implementación y operación del sistema de gestión de calidad. La responsabilidad del socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad está respaldada por una cultura de la firma que demuestra un compromiso con la calidad. Al abordar los requerimientos de los apartados 13 y 14 de esta NIA, el socio del encargo puede comunicar directamente a los miembros del equipo del encargo y reforzar esta comunicación a través de la conducta y acciones personales (por ejemplo, predicar con el ejemplo). Una cultura que demuestra el compromiso con la calidad está aún más formada y reforzada por los miembros del equipo del encargo, ya que demuestran las conductas esperadas al realizar el encargo.

[25] Véase apartado 35

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Escalabilidad

A29. La naturaleza y el alcance de las acciones del socio del encargo para demostrar el compromiso de la firma con la calidad, puede depender de una variedad de factores que incluyen el tamaño, la estructura, la dispersión geográfica y la complejidad de la firma y del equipo del encargo, y la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría. Con un equipo del encargo más pequeño, con pocos miembros, influir en la cultura deseada a través de la interacción y la conducta directas puede ser suficiente, mientras que para un equipo del encargo más grande que se encuentra disperso en muchos lugares, puede ser necesaria una comunicación más formal.

Participación suficiente y adecuada

A30. La participación suficiente y adecuada del socio del encargo a lo largo del encargo de auditoría puede demostrarse de diferentes maneras, incluido:

- Asumir la responsabilidad por la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, y la revisión del trabajo realizado al cumplir con los requerimientos de esta NIA; y
- Variaciones de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión, en el contexto de la naturaleza y las circunstancias del encargo.

Comunicación

A31. La comunicación es el medio a través de la cual los miembros del equipo del encargo comparten información relevante de manera oportuna para cumplir con los requerimientos de esta NIA, contribuyendo de este modo al logro de la calidad en el encargo de auditoría. La comunicación puede ser entre los miembros del equipo del encargo o con:

(a) La firma, (por ejemplo, personal que realiza actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma, incluidos aquellos a quienes se les asigna la responsabilidad última u operativa del sistema de gestión de calidad de la firma);
(b) Otros involucrados en la auditoría (por ejemplo, auditores internos que brindan asistencia directa[26] o un experto externo del auditor;[27] y
(c) Partes que son externas a la firma (por ejemplo, la dirección, los encargados del gobierno corporativo o las autoridades reguladoras).

A32. La naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría pueden afectar las decisiones del socio del encargo con respecto a las formas más apropiadas para una comunicación eficaz con los miembros del equipo del encargo. Por ejemplo, para respaldar la dirección, supervisión y revisión adecuadas, la firma puede utilizar aplicaciones de las TI para facilitar la comunicación entre los miembros del equipo del encargo cuando realizan trabajos en diferentes ubicaciones geográficas.

Escepticismo profesional (Ref.: Apartado 7)

A33. El socio del encargo es responsable de enfatizar la importancia de que cada miembro del equipo del encargo ejerza el escepticismo profesional durante todo el encargo de auditoría. Las condiciones inherentes a algunos encargos de auditoría pueden crear presiones en el equipo del encargo, que pueden impedir el ejercicio adecuado del escepticismo profesional al diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría y evaluar la evidencia

[26] Ver NIA 610 (Revisada 2013), apartado A41.

[27] Ver NIA 620, apartados 11(c) y A30

de auditoría. En consecuencia, al desarrollar la estrategia general de auditoría de conformidad con la NIA 300, el equipo del encargo puede necesitar considerar si existen tales condiciones en el encargo de auditoría y, de ser así, qué acciones la firma o el equipo del encargo pueden necesitar emprender para mitigar esos impedimentos.

A34. Los impedimentos para el ejercicio del escepticismo profesional en el encargo pueden incluir, pero no están limitados a:

- Restricciones presupuestarias, que pueden desalentar el uso de recursos suficientemente experimentados o técnicamente calificados, incluidos expertos, necesarios para auditorías de entidades donde se necesitan conocimientos técnicos o habilidades especializadas para el conocimiento, evaluación y respuestas eficaces a los riesgos y el cuestionamiento informado de la dirección.
- Fechas límite ajustadas que pueden afectar negativamente el comportamiento de quienes realizan el trabajo, así como de quienes lo dirigen, supervisan y revisan; Por ejemplo, las presiones de tiempo externas pueden crear restricciones para analizar información compleja de forma eficaz.
- La falta de cooperación o presiones indebidas impuestas por la dirección pueden afectar negativamente la capacidad del equipo del encargo para resolver problemas complejos o polémicos;
- El conocimiento insuficiente de la entidad y su entorno, su sistema de control interno y el marco de información financiera aplicable el cual puede restringir la capacidad del equipo del encargo para emitir juicios apropiados y un cuestionamiento informado sobre las afirmaciones de la dirección;
- Las dificultades para obtener acceso a los registros, instalaciones, ciertos empleados, clientes, proveedores u otros pueden hacer que el equipo del encargo sesgue la selección de fuentes de evidencia de auditoría y busque evidencia de auditoría de fuentes que sean accesibles más fácilmente.
- Dependencia excesiva de herramientas y técnicas automatizadas, lo que puede hacer que el equipo del trabajo no evalúe críticamente la evidencia de auditoría.

A35. Los sesgos de los auditores inconscientes o conscientes pueden afectar los juicios profesionales del equipo del encargo, incluidos, por ejemplo, en el diseño y realización de los procedimientos de auditoría o la evaluación de la evidencia de auditoría. Los ejemplos de sesgos inconscientes de los auditores que pueden impedir el ejercicio del escepticismo profesional y, por lo tanto, la razonabilidad de los juicios profesionales emitidos por el equipo del encargo para cumplir con los requerimientos de esta NIA, pueden incluir:

- Sesgo de disponibilidad, que es una tendencia a dar más peso a los hechos o experiencias que vienen a la mente de inmediato o que están fácilmente disponibles, que a los que no lo están.
- Sesgo de confirmación, que es una tendencia a darle más peso a la información que corrobora una creencia existente que a la información que contradice o arroja dudas sobre esa creencia.
- Pensamiento grupal, que es una tendencia a pensar o tomar decisiones en grupo, lo que desalienta la creatividad o la responsabilidad individual.
- Sesgo de exceso de confianza, que es una tendencia a sobrestimar la propia capacidad para hacer valoraciones precisas del riesgo o de otros juicios o decisiones.
- Sesgo de anclaje, que es una tendencia a utilizar una pieza inicial de información como un ancla contra la cual la información posterior no se evalúa adecuadamente.
- Sesgo de automatización, que es una tendencia a favorecer la salida generada por los sistemas automatizados, incluso cuando el razonamiento humano o la información contradictoria plantean dudas sobre si dicha salida es confiable o adecuada para su finalidad.

A36. Las posibles acciones que el equipo del encargo puede tomar para mitigar los impedimentos para el ejercicio del escepticismo profesional en el encargo, incluyen:

- Permanecer alerta a los cambios en la naturaleza o circunstancias del encargo de auditoría que necesitan recursos adicionales o diferentes para el encargo y solicitarlos a aquellas personas dentro de la firma responsables por distribuir o asignar los recursos al encargo;
- alertar explícitamente al equipo del encargo sobre instancias o situaciones en las que es más grande la vulnerabilidad a sesgos conscientes o inconscientes por parte del auditor (por ejemplo, las áreas que implican un mayor juicio) y enfatizar la importancia de buscar asesoramiento de miembros más experimentados del equipo del encargo en la planificación y realización de procedimientos de auditoría.

- Cambiar la composición del equipo del encargo, por ejemplo, solicitar que se asignen al encargo personas más experimentadas con mayores habilidades o conocimientos o con experiencia específica.
- Involucrar a miembros del equipo del encargo más experimentados cuando se trata con miembros de la dirección con los que es difícil o desafiante interactuar;
- Involucrar a miembros del equipo del encargo con habilidades o conocimientos especializados, o a un experto del auditor para ayudar al equipo del encargo con áreas de auditoría complejas o subjetivas.
- Modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección, supervisión o revisión mediante la participación de miembros del equipo del encargo con más experiencia, más supervisión presencial con mayor frecuencia o revisiones más profundas de ciertos papeles de trabajo para:
  - Áreas de la auditoría complejas o subjetivas;
  - Áreas que presentan riesgos para lograr la calidad en el encargo de auditoría;
  - Áreas con riesgo de fraude; e
  - Incumplimiento identificado o sospecha de incumplimiento de leyes o regulaciones.
- Establecer expectativas para que:
  - Los miembros del equipo del encargo con menos experiencia para que busquen asesoramiento frecuentemente y de forma oportuna, de miembros del equipo del encargo con más experiencia o del socio del encargo; y
  - Los miembros del equipo del encargo con más experiencia estén disponibles para los miembros del equipo del encargo con menos experiencia a lo largo del encargo de auditoría y para responder de manera positiva y oportuna a sus ideas, solicitudes de asesoramiento o asistencia.
- Comunicarse con los encargados del gobierno corporativo cuando la dirección impone una presión indebida o el equipo del encargo experimenta dificultades para obtener acceso a los registros, instalaciones, ciertos empleados, clientes, proveedores u otros de quienes se puede buscar evidencia de auditoría.

Asignar procedimientos, tareas o acciones a otros miembros del equipo del encargo (Ref.: Apartado 15)

A37. Estar involucrado suficiente y adecuadamente en todo el encargo de auditoría cuando se han asignado procedimientos, tareas o acciones a otros miembros del equipo del encargo, puede ser demostrado por el socio del encargo de diferentes maneras, incluyendo:

- Informar a las personas asignadas sobre la naturaleza y autoridad de sus responsabilidades, el alcance del trabajo que se le asigna y los objetivos del mismo; y proporcionar cualquier otra instrucción necesaria e información relevante.
- Dirección y supervisión de las personas asignadas.
- Revisión del trabajo de las personas asignadas para evaluar las conclusiones alcanzadas, además de los requerimientos de los apartados 29 a 34.

Requerimientos de ética aplicables incluidos aquellos relacionados con la independencia (Ref.: Apartados 16–21)

Requerimientos de ética aplicables (Ref.: Apartados 1, 16–21)

A38. La NIA 200[28] requiere que el auditor cumpla con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, relativos a los encargos de auditoría de estados financieros. Los requerimientos de ética aplicables pueden variar dependiendo de la naturaleza y circunstancias del encargo. Por ejemplo, ciertos requerimientos relacionados con la independencia pueden ser aplicables solo cuando se realizan auditorías de entidades que cotizan en bolsa. La NIA 600 incluye requerimientos y orientación adicionales a los de esta NIA con respecto a las comunicaciones, sobre los requerimientos de ética aplicables, con los auditores de componentes.

[28] NIA 200, apartados 14 y A16–A19.

A39. Con base en la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, ciertas leyes, regulaciones o aspectos de los requerimientos de ética aplicables, como los relacionados con el incumplimiento de las leyes o regulaciones, pueden ser relevantes para el encargo, por ejemplo, leyes o regulaciones que tratan con blanqueo de capitales, corrupción o soborno.

A40. El sistema de información de la firma y los recursos proporcionados por la firma pueden ayudar al equipo del encargo a conocer y cumplir los requerimientos de ética aplicables a la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo, la firma puede:

- Comunicar los requerimientos de independencia a los equipos del encargo.
- Dar capacitación a los equipos del encargo sobre los requerimientos de ética aplicables.
- Establecer manuales y guías (es decir, recursos intelectuales) que contengan las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables y una orientación sobre cómo se aplican en la naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos.
- Asignar personal para gestionar y dar seguimiento al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (por ejemplo, la NIGC 1 requiere que la firma obtenga, al menos una vez al año, una confirmación documentada del cumplimiento de los requerimientos de independencia por parte de todo el personal requerido por los requerimientos de ética aplicables para ser independientes) o proporcionar consultas sobre asuntos relacionados con los requerimientos de ética aplicables.
- Establecer políticas o procedimientos para que los miembros del equipo del encargo comuniquen información relevante y confiable a las partes apropiadas dentro de la firma o al socio del encargo, tales como políticas o procedimientos para que los equipos del encargo:
    - Comuniquen información sobre los encargos de los clientes y el alcance de los servicios, incluidos los de no aseguramiento, para que la firma pueda identificar las amenazas a la independencia durante el período del encargo y durante el período cubierto por la materia sujeta de análisis.
    - Comuniquen las circunstancias y relaciones que puedan crear una amenaza a la independencia, de modo que la firma pueda evaluar si dicha amenaza se encuentra en un nivel aceptable y, en caso contrario, enfrentar la amenaza eliminándola o reduciéndola a un nivel aceptable.
    - Comuniquen de inmediato cualquier incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia.

A41. El socio del encargo tomará en cuenta la información, comunicación y los recursos descritos en el apartado A40 al determinar si el socio del encargo puede depender de las políticas o procedimientos de la firma al cumplir con los requerimientos de ética aplicables.

A42. Una comunicación abierta y robusta entre los miembros del equipo del encargo sobre los requerimientos de ética aplicables también pueden ayudar a:

- Llamar la atención de los miembros del equipo del compromiso hacia los requisitos éticos relevantes que pueden ser de particular importancia para el compromiso de auditoría; y
- mantener informado al socio del encargo sobre cuestiones relevantes para la comprensión y el cumplimiento del equipo del encargo de los requerimientos de ética aplicables y las políticas o procedimientos relacionados de la firma.

Identificar y evaluar las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (Ref.: Apartados 17-18)

A43. De conformidad con la NIGC 1, las respuestas de la firma para abordar los riesgos de calidad en relación con los requerimientos de ética aplicables, incluidas los relacionados con la independencia de los miembros del equipo del encargo, incluyen políticas o procedimientos para identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables.

A44. Los requerimientos de ética aplicables pueden contener disposiciones relativas a la identificación y evaluación de amenazas y cómo deben abordarse. Por ejemplo, el Código IESBA explica que una amenaza de interés propio al cumplimiento con el principio fundamental de competencia profesional y debido cuidado puede surgir si el honorario cotizado para un encargo de auditoría es tan bajo que podría ser difícil realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales.[29]

Incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables (Ref.: Apartado 19)

A45. De conformidad con la NIGC 1, se requiere que la firma establezca políticas o procedimientos para identificar, comunicar, evaluar e informar cualquier incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y las respuestas adecuadas para las causas y consecuencias de los incumplimientos de forma oportuna.

Llevar a cabo las acciones adecuadas (Ref.: Apartado 20)

A46. Las acciones adecuadas pueden incluir, por ejemplo:

- Seguir las políticas o procedimientos de la firma en relación con el incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluida la comunicación o consulta con los individuos apropiados para que se puedan tomar las medidas adecuadas, incluidas las medidas disciplinarias, según corresponda.
- Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo.
- Comunicaciones con autoridades reguladoras u organismos profesionales. En algunas circunstancias, la comunicación con las autoridades reguladoras puede ser requerida por ley o regulación;
- Obtener asesoramiento legal.
- Retirarse del encargo de auditoría, cuando el retiro es posible de acuerdo con la ley o regulación aplicable.

Antes de ponerle fecha al informe de auditoría (Ref.: Apartado 21)

A47. La NIA 700 (Revisada) requiere que el informe del auditor incluya una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicable relacionados con la auditoría, y que el auditor ha cumplido con sus demás responsabilidades éticas de conformidad con estos requerimientos.[30] La realización de los procedimientos requeridos por los apartados 16-21 de esta NIA proporciona la base para estas declaraciones en el dictamen del auditor.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A48. Las medidas reglamentarias pueden proporcionar salvaguardas a la independencia de los auditores del sector públicos. Sin embargo, los auditores del sector público o las firmas de auditoría que lleven a cabo auditorías en el sector público por cuenta del auditor legal, dependiendo de los términos del mandato en una determinada jurisdicción, es posible que deban adaptar su enfoque para promover el cumplimiento del apartado 16. Cuando el mandato del auditor del sector público no permita la renuncia al encargo de auditoría, esto puede conllevar revelar, mediante un informe público, las circunstancias que hayan surgido y que, si se hubiera tratado del sector privado, habrían llevado al auditor a la renuncia.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría

[29] Código de Ética del IESBA, apartado 330.3 A2.

[30] NIA 700 (Revisada), apartado 28(c).

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(Ref.: Apartados 22-24)

A49. La NIGC 1, requiere que la firma de auditoría establezca los objetivos de la calidad que abordan la aceptación y continuidad de la relación con los clientes y los encargos específicos.

A50. Información como la que se enumera a continuación puede facilitar al socio del encargo la determinación de si son adecuadas las conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría:

- La integridad y valores éticos de los principales propietarios, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad;
- Si se dispone de recursos suficientes y adecuados para realizar el encargo;
- Si la dirección y los encargados del gobierno corporativo han reconocido sus responsabilidades en relación con el encargo;
- Si el equipo del encargo tiene la competencia y las capacidades, incluido el tiempo suficiente para realizar el encargo; y
- Si las cuestiones significativas que han surgido durante el encargo actual o precio tienen implicaciones para continuar el encargo.

A51. De conformidad con la NIGC 1, para las decisiones de aceptación y continuidad, la firma debe emitir juicios sobre la capacidad de la firma para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. El socio del encargo puede usar la información considerada por la firma a este respecto al determinar si las conclusiones alcanzadas con respecto a la aceptación y continuidad de las relaciones con el cliente y los encargos de auditoría son apropiados. Si el socio del encargo tiene inquietudes con respecto a la conveniencia de las conclusiones alcanzadas, discutirá el fundamento de esas conclusiones con los involucrados en el proceso de aceptación y continuidad.

A52. Si el socio del encargo está involucrado directamente a lo largo de todo el proceso de aceptación y continuidad de la firma, estará al tanto de la información obtenida o utilizada por la firma para alcanzar las conclusiones pertinentes. Por consiguiente, esa participación directa también puede proporcionar un fundamento para la determinación del socio del encargo de que se han seguido las políticas o procedimientos de la firma y que las conclusiones alcanzadas son apropiadas.

A53. La información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad puede ayudar al socio del encargo a cumplir con los requerimientos de esta NIA y tomar decisiones informadas sobre el curso de acción adecuado. Dicha información puede incluir:

- La información sobre el tamaño, complejidad y naturaleza de la entidad, incluido si es una auditoría de grupo, la industria en la que opera y el marco de información financiera aplicable;
- El calendario de la entidad para informar, tal como las etapas intermedias y finales;
- En relación con las auditorías de grupo, la naturaleza de la relación de control entre la entidad controladora y sus componentes; y
- Si ha habido cambios en la entidad o en la industria en la que la entidad opera desde el encargo de auditoría anterior que puede afectar la naturaleza de los recursos requeridos, así como la manera en que el trabajo del equipo del encargo será dirigido, supervisado y revisado.

A54. La información obtenida durante la aceptación y continuidad también puede ser relevante al cumplir con los requerimientos de otras NIA, así como con esta NIA, por ejemplo, con respecto a:

- Establecer un acuerdo de los términos del encargo de auditoría, tal como requiere la NIA 210:[31]
- Identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debido a fraude o error, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240;[32]
- Comprender el grupo, sus componentes y sus entornos, en el caso de una auditoría de estados financieros de grupo de conformidad con la NIA 600, y dirigir, supervisar y revisar el trabajo de los auditores del componente;
- Determinar si, y cómo, involucrar al experto del auditor de conformidad con la NIA 620; y
- La estructura del gobierno corporativo de conformidad con la NIA 260 (Revisada)[33] y la NIA 265.[34]

A55. Las leyes, regulaciones o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor sucesor solicite, antes de aceptar el encargo de auditoría, que el auditor predecesor proporcione la información conocida con respecto a cualquier hecho o circunstancia que, a juicio del auditor predecesor, el auditor debe conocer antes de decidir si aceptar el encargo. En algunas circunstancias, el auditor predecesor puede estar obligado, si lo solicita el auditor sucesor propuesto, a proporcionarle información relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Por ejemplo, si el auditor predecesor se ha retirado del encargo como resultado de un incumplimiento identificado o indicio de incumplimiento de las leyes y regulaciones, el Código IESBA requiere que el auditor predecesor, a solicitud de un auditor sucesor propuesto, proporcione todos los hechos y otra información relativa a dicho incumplimiento que, en opinión del auditor predecesor, el auditor sucesor propuesto debe conocer antes de decidir si acepta el nombramiento de auditoría.

A56. En circunstancias en que la ley o regulación obliga a la firma a aceptar o continuar con un encargo de auditoría, el socio del encargo puede tener en cuenta la información obtenida por la firma sobre la naturaleza y las circunstancias del encargo.

A57. Al decidir sobre la acción necesaria, el socio del encargo y la firma de auditoría pueden concluir que es apropiado continuar con el encargo de auditoría y, de ser así, determinar qué acciones adicionales son necesarias en el encargo (por ejemplo, la asignación de más personal, o de personal con cierta experiencia en particular). Si el socio del encargo tiene más preocupaciones o no está satisfecho de que la cuestión ha sido abordada adecuadamente, pueden aplicarse las políticas o procedimientos de la firma.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref.: Apartados 22-24)

A58. En el sector público, los auditores pueden ser nombrados de conformidad con los procedimientos legales y el auditor del sector público puede no necesitar establecer todas las políticas o procedimientos con respecto a la aceptación y continuidad de los encargos de auditoría. No obstante, los requerimientos y consideraciones para la aceptación y continuidad de las relaciones y encargos con los clientes, como se establece en los apartados 22-24 y A49-A57, pueden ser valiosos para los auditores del sector público en la realización de valoraciones de riesgo y en el desempeño de las responsabilidades de información.

Recursos del encargo (Ref.: Apartados 25-28)

A59. Bajo la NIGC 1, los recursos asignados, distribuidos o puestos a disposición por la firma para apoyar la realización de los encargos de auditoría incluyen:

[31] NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría, apartado 9

[32] NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude

[33] NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

[34] 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 compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

- Recursos humanos;
- Recursos tecnológicos; y
- Recursos intelectuales.

A60. Los recursos para un encargo de auditoría son asignados o puestos a disposición principalmente por la firma, aunque puede haber circunstancias en las que el equipo del encargo obtenga directamente recursos para el encargo de auditoría. Por ejemplo, este puede ser el caso cuando el auditor de un componente está obligado por una ley, reglamento o por otra razón a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de un componente, y el auditor del componente también es designado por la dirección del componente para realizar procedimientos de auditoría en nombre del equipo del encargo del grupo.[35] En dichas circunstancias, las políticas o procedimientos de la firma pueden requerir que el socio del encargo tome diferentes acciones, como solicitar información al auditor del componente, para determinar si se asignan o ponen a disposición recursos suficientes y adecuados.

A61. Una consideración relevante para el socio del encargo, al cumplir con los requerimientos de los apartados 25 y 26, puede ser si los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo permiten el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de ética, tal como la competencia profesional y el debido cuidado.

Recursos humanos

A62. Los recursos humanos incluyen miembros del equipo del encargo (véanse también los apartados A5, A15-A21) y, en su caso, un experto externo del auditor y personas dentro de la función de auditoría interna de la entidad que brindan asistencia directa en la auditoría.

Recursos Tecnológicos

A63. El uso de recursos tecnológicos en el encargo de auditoría puede ayudar al auditor a obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Las herramientas tecnológicas pueden permitir al auditor el gestionar de forma más eficiente y eficaz la auditoría. Las herramientas tecnológicas también pueden permitir que el auditor evalúe grandes cantidades de datos con mayor facilidad para, por ejemplo, brindar información más detallada, identificar tendencias inusuales o desafiar de manera más efectiva las afirmaciones de la dirección, lo que mejora la capacidad del auditor para ejercer el escepticismo profesional. Las herramientas tecnológicas también se pueden utilizar para realizar reuniones y proporcionar herramientas de comunicación al equipo del encargo. Sin embargo, el uso inadecuado de dichos recursos tecnológicos puede aumentar el riesgo de un exceso de confianza en la información producida para fines de la toma de decisiones, o puede crear amenazas para cumplir con los requerimientos de ética aplicables, por ejemplo, los requerimientos relacionados con la confidencialidad.

A64. Las políticas o procedimientos de la firma pueden incluir consideraciones o responsabilidades requeridas para el equipo del encargo cuando se utilizan herramientas tecnológicas aprobadas por la firma para realizar procedimientos de auditoría y pueden requerir la participación de personas con habilidades especializadas o experiencia para evaluar o analizar el resultado.

A65. Cuando el socio del encargo requiere que personas de otra firma utilicen herramientas y técnicas automatizadas específicas al realizar procedimientos de auditoría, las comunicaciones con esas personas pueden indicar que el uso de dichas herramientas y técnicas automatizadas deben cumplir con las instrucciones del equipo del encargo.

---

[35] NIA 600, apartado 3.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A66. Las políticas o procedimientos de la firma pueden prohibir específicamente el uso de ciertas aplicaciones de las TI o características de las aplicaciones de las TI (por ejemplo, software que aún no ha sido aprobado específicamente para su uso por la firma). Alternativamente, las políticas o procedimientos de la firma pueden requerir que el equipo del encargo tome ciertas acciones antes de usar una aplicación de las TI que no esté aprobada por la firma para determinar si es adecuada para su uso, por ejemplo, al requerir:

- Que el equipo del encargo tenga la competencia y las capacidades adecuadas para utilizar la aplicación de las TI.
- Probar el funcionamiento y la seguridad de la aplicación de las TI.
- Documentación específica a incluir en el archivo de auditoría.

A67. El socio del encargo puede ejercer su juicio profesional al considerar si el uso de una aplicación de las TI en el encargo de auditoría es adecuado en el contexto del encargo y, de ser así, cómo se utilizará la aplicación de las TI. Los factores que pueden considerarse para determinar si una aplicación de las TI en particular, que no ha sido específicamente aprobada para su uso por la firma, es adecuada para su uso en el encargo de auditoría incluyen si:

- El uso y la seguridad de la aplicación de las TI cumplen con las políticas o procedimientos de la firma.
- La aplicación de las TI funciona según lo previsto.
- El personal tiene la competencia y las capacidades necesarias para utilizar la aplicación de las TI.

Recursos Intelectuales

A68. Los recursos intelectuales incluyen, por ejemplo, metodologías de auditoría, herramientas de implementación, orientaciones de auditoría, programas modelo, plantillas, listas de verificación o formularios.

A69. El uso de recursos intelectuales en el encargo de auditoría puede facilitar la aplicación y el entendimiento consistentes de las normas profesionales, leyes y regulaciones, y las políticas o procedimientos de la firma correspondientes. Para esta finalidad, se puede requerir que el equipo del encargo, de acuerdo con las políticas o procedimientos de la firma, utilice la metodología de auditoría de la firma y las herramientas y orientaciones específicas. El equipo del encargo también puede considerar si es adecuado y relevante el uso de otros recursos intelectuales en función de la naturaleza y las circunstancias del encargo, por ejemplo, la metodología específica de la industria o las orientaciones correspondientes y ayudas al desempeño.

Recursos suficientes y adecuados para realizar el encargo (Ref.: Apartado 25)

A70. Al determinar si se ha asignado o puesto a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y apropiados para realizar el encargo, generalmente el socio del encargo puede depender de las políticas o procedimientos de la firma (incluyendo recursos), tal como se describe en el apartado A6. Por ejemplo, con base en la información comunicada por la firma, el socio del encargo puede depender de los programas de desarrollo, implementación y mantenimiento tecnológico de la firma cuando utiliza tecnología aprobada por la firma para realizar los procedimientos de auditoría.

Competencia y aptitudes del equipo del encargo (Ref.: Apartado 26)

A71. Al determinar que el equipo del encargo tiene la competencia y las capacidades adecuadas, el socio del encargo puede tomar en consideración esas cuestiones como las del equipo:

- Su conocimiento y experiencia práctica en encargos de auditoría de naturaleza y complejidad similares merced a una formación práctica y participación adecuadas.
- Su conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- Experiencia en áreas especializadas de contabilidad y auditoría.

- Experiencia en las TI utilizadas por la entidad o en las herramientas o técnicas automatizadas que el equipo del encargo utilizará en la planificación y realización del encargo de auditoría.
- Conocimiento de las industrias relevantes en las que opera la entidad que está siendo auditada.
- Capacidad para ejercer el escepticismo profesional y el juicio profesional.
- Comprensión de las políticas o procedimientos de la firma.

A72. Los auditores internos y un experto externo del auditor no son miembros del equipo del encargo. La NIA 610 (Revisada 2013)[36] y la NIA 620[37] incluyen requerimientos y orientaciones relativas a la evaluación de la competencia y capacidades de los auditores internos y el experto externo del auditor, respectivamente.

Gestión de proyectos

A73. En situaciones cuando hay varios equipos del encargo, por ejemplo en una auditoría de una entidad más grandes o compleja, el socio del encargo puede involucrar a una persona que tenga habilidades y conocimiento especializados en la gestión de proyectos, apoyado con los recursos tecnológicos e intelectuales adecuados de la firma. Por el contrario, en una auditoría de una entidad menos compleja con pocos miembros del equipo del encargo, uno de ellos puede lograr la gestión del proyecto a través de medios menos formales.

A74. Las técnicas y herramientas de gestión de proyectos pueden ayudar al equipo del encargo a gestionar la calidad del encargo de auditoría, por ejemplo al:

- Aumentar la capacidad del equipo del encargo para ejercer el escepticismo profesional a través de mitigar el presupuesto o las limitaciones de tiempo que de otra manera podrían impedir el ejercicio del escepticismo profesional;
- Facilitar la realización oportuna del encargo de auditoría para gestionar eficazmente las limitaciones de tiempo al final del proceso de auditoría cuando puedan surgir asuntos más difíciles o polémicos;
- Supervisar el progreso de la auditoría en relación con el plan de auditoría,[38] incluido el logro de metas clave, que pueden ayudar al equipo del encargo a ser proactivo en la identificación de la necesidad de realizar ajustes oportunos en el plan de auditoría y en los recursos asignados;
- Facilitar la comunicación entre los miembros del equipo del encargo, por ejemplo, coordinando acuerdos con los auditores de los componentes y con los expertos del auditor.

Recursos Insuficientes o Inadecuados (Ref.: Apartado 27)

A75. La NIGC 1 aborda el compromiso de la firma con la calidad a través de su cultura, que existe en toda la firma, la cual reconoce y refuerza el papel de la firma en el servicio al interés público mediante la realización constante de encargos de calidad, y la importancia de la calidad en las decisiones y acciones estratégicas de la firma, incluyendo las prioridades financieras y operativas de la firma. La NIGC 1 también aborda las responsabilidades de la firma para planificar las necesidades de recursos y obtener, distribuir o asignar recursos de una manera que sea congruente con el compromiso de la firma con la calidad. Sin embargo, en ciertas circunstancias, las prioridades financieras y operativas de la firma pueden poner limitaciones a los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo. En esas circunstancias, estas limitaciones no anulan la responsabilidad del socio del encargo de lograr la calidad en el encargo, incluido el determinar que los recursos asignados o puestos a disposición por la firma son suficientes y adecuados para realizar el encargo de auditoría.

A76. En una auditoría de estados financieros del grupo, cuando hay recursos insuficientes o inadecuados en relación con el trabajo que está realizando en un componente por el auditor de un componente, el socio del

[36] NIA 610 (Revisada 2013), apartado 15.

[37] NIA 620, apartado 9.

[38] Ver la NIA 300, apartado 9

trabajo puede discutir el asunto con el auditor del componente, la administración o la firma para hacer suficiente y apropiado los recursos disponibles.

A77. La determinación del socio del encargo acerca de si se requieren recursos adicionales para el encargo, es una cuestión de juicio profesional y está influenciada por los requerimientos de esta NIA y por la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría. Como se describe en el apartado A11, en determinadas circunstancias, el socio del encargo puede determinar que las respuestas de la firma a los riesgos de calidad son ineficaces en el contexto del encargo específico, incluyendo que ciertos recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo son insuficientes. En esas circunstancias, se requiere que el socio del encargo tome las medidas adecuadas, incluida la comunicación de dicha información a las personas apropiadas de conformidad con el apartado 27 y el apartado 39(c). Por ejemplo, si un programa de software de auditoría proporcionado por la firma no ha incorporado procedimientos de auditoría nuevos o revisados con respecto a la regulación del sector emitida recientemente, la comunicación oportuna de dicha información a la firma le permite, a la firma, tomar medidas para actualizar y volver a emitir el software rápidamente o proporcionar un recurso alternativo que permita al equipo del encargo cumplir con la nueva regulación en la realización del encargo de auditoría.

A78. Si los recursos asignados o puestos a disposición son insuficientes o inapropiados en las circunstancias del encargo y no se han puesto a disposición recursos adicionales o alternativos, las acciones adecuadas pueden incluir:

- Cambiar el enfoque planificado de la naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección, supervisión y revisión (ver también el apartado A94).
- Discutir una extensión de los plazos de presentación de informes con la dirección o con los responsables del gobierno corporativo, cuando sea posible una extensión de conformidad con la ley o regulación aplicable.
- Seguir las políticas o procedimientos de la firma para resolver las diferencias de opinión, si el socio del encargo no obtiene los recursos suficientes para el encargo de auditoría.
- Seguir las políticas o procedimientos de la firma para retirarse del encargo de auditoría, cuando es posible retirarse bajo la ley o regulación aplicable.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref.: Apartados 25-28)

A79. En el sector público, pueden ser necesarias habilidades especializadas para cumplir con los términos del mandato de auditoría en una jurisdicción en particular. Dichas habilidades pueden incluir una comprensión de los acuerdos de presentación de informes aplicables, incluidos los informes a la legislatura u otro órgano rector o informar en el interés público. El enfoque más amplio de una auditoría del sector público puede incluir, por ejemplo, algunas cuestiones aspectos de la realización de la auditoría.

Realización del encargo

Escalabilidad (Ref.: Apartado 29)

A80. Cuando una auditoría no la realiza en su totalidad el socio del encargo o en una auditoría de una entidad cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, puede ser necesario que el socio del encargo asigne procedimientos de dirección, supervisión y revisión a otros miembros del equipo del encargo. Sin embargo, como parte de la responsabilidad general del socio del encargo de gestionar y lograr la calidad en el encargo de auditoría y de estar involucrado de manera suficiente y adecuada, se requiere que el socio del encargo determine que la naturaleza, oportunidad y alcance de la dirección, supervisión y revisión se realiza de conformidad con el apartado 30. En dichas circunstancias, el personal o los miembros del equipo del encargo, incluidos los auditores de los componentes, pueden proporcionar información al socio del encargo para permitirle tomar la determinación requerida por el apartado 30.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Dirección, supervisión y revisión (Ref.: Apartado 30)

A81. De conformidad con la NIGC 1, se requiere que la firma establezca un objetivo de calidad que aborde la naturaleza, oportunidad y extensión de la dirección y supervisión de los equipos del encargo y la revisión de su trabajo. La NIGC 1 también requiere que dicha dirección, supervisión y revisión se planifique y realice sobre la base de que el trabajo realizado por miembros del equipo del encargo con menos experiencia sea dirigido, supervisado y revisado por miembros del equipo del encargo con más experiencia.

A82. La dirección y supervisión del equipo del encargo y la revisión del trabajo del equipo del encargo son respuestas de la firma que se implementan en el encargo y por las cuales el socio puede adaptar la naturaleza, momento de realización y extensión al gestionar la calidad del encargo de auditoría. En consecuencia, el enfoque de dirección, supervisión y revisión variará de un encargo a otro, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo. El enfoque generalmente incluirá una combinación de abordar las políticas o procedimientos de la firma y respuestas específicas del encargo.

A83. El enfoque para la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo, proporciona apoyo para el socio del encargo al cumplir los requerimientos de esta NIA, y al concluir que el socio del encargo ha participado de manera suficiente y apropiada durante todo el encargo de auditoría de conformidad con el apartado 40.

A84. La discusión y la comunicación continuas entre los miembros del equipo del encargo permiten que los miembros del equipo del encargo con menos experiencia formulen preguntas a los miembros del equipo del encargo con más experiencia (incluido el socio del encargo) de manera oportuna y permiten una efectiva dirección, supervisión y revisión de conformidad con el apartado 30.

Dirección

A85. La dirección del equipo del encargo puede involucrar el informar a los miembros del equipo del encargo sobre sus responsabilidades, tales como:

- Contribuir a la gestión y consecución de la calidad en el encargo a través de su conducta, comunicación y acciones personales.
- Mantener una mente inquisitiva y ser consciente de los sesgos del auditor, consciente o inconscientemente, en el ejercicio del escepticismo profesional cuando se recopila y evalúa de la evidencia de auditoría (ver el apartado A35).
- Cumplir con los requerimientos de ética aplicables.
- Las responsabilidades de cada socio, cuando participe más de un socio en la realización de un encargo de auditoría.
- Las responsabilidades de los respectivos miembros del equipo del encargo para realizar los procedimientos de auditoría y de los miembros del equipo del encargo con más experiencia para dirigir, supervisar y revisar el trabajo de los miembros del equipo del encargo con menos experiencia.
- Conocer los objetivos del trabajo a realizar y las instrucciones detalladas con respecto a la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría planificados, tal como se establece en la estrategia general de auditoría y en el plan de auditoría.
- Abordar las amenazas al logro de la calidad, y la respuesta esperada del equipo del encargo en este sentido. Por ejemplo, las restricciones presupuestarias o las restricciones de recursos no deben dar lugar a que los miembros del equipo del encargo modifiquen o no realicen los procedimientos de auditoría planificados.

Supervisión

A86. La supervisión puede incluir cuestiones tales como:

- El seguimiento del desarrollo del encargo de auditoría, el cual incluye monitorear:
  - Al progreso contra el plan de auditoría;
  - Si se ha alcanzado el objetivo del trabajo realizado; y
  - A la idoneidad de los recursos asignados.
- Tomar las medidas adecuadas para abordar las cuestiones que surgen durante el encargo, incluida, por ejemplo, la reasignación de procedimientos de auditoría planificados a los miembros más experimentados del equipo del encargo, cuando los problemas son más complejos de lo que se anticipó inicialmente.
- Identificar cuestiones para consultar o considerar por miembros del equipo de trabajo con más experiencia durante el encargo de auditoría.
- Proporcionar entrenamiento y capacitación en el trabajo para ayudar a los miembros del equipo del encargo a desarrollar habilidades o competencias.
- Crear un entorno en el que los miembros del equipo del encargo expresen inquietudes sin temor a represalias.

Revisión

A87. La revisión del trabajo del equipo del encargo proporciona apoyo a las conclusiones de que se han abordado los requerimientos de esta NIA.

A88. La revisión del trabajo del equipo del encargo consiste en considerar si, por ejemplo:

- El trabajo ha sido realizado de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma, las normas profesionales y los requerimientos legales y regulatorios aplicables;
- Se han planteado las cuestiones significativas para una consideración más detallada;
- Se han realizado las consultas adecuadas y las conclusiones resultantes se han documentado e implementado;
- Es necesario revisar la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo realizado;
- El trabajo realizado sustenta las conclusiones que se han alcanzado y está adecuadamente documentado;
- La evidencia obtenida es suficiente y adecuada para sustentar las bases para la opinión del auditor; y
- Se han alcanzado los objetivos de los procedimientos del encargo de auditoría.

A89. Las políticas o procedimientos de la firma pueden contener requerimientos específicos con respecto a:

- La naturaleza, momento de realización y extensión de la documentación de auditoría;
- Diferentes tipos de revisión que pueden ser apropiados en diferentes situaciones (por ejemplo, revisión de los papeles de trabajo de cada persona o una revisión de papeles de trabajo seleccionados); y
- Qué miembros del equipo del encargo están obligados a realizar los diferentes tipos de revisión.

La revisión del socio el encargo (Ref.: Apartados 30-34)

A90. Tal como requiere la NIA 230, el socio del encargo debe documentar la extensión y el momento de realización de la revisión.[39]

A91. La revisión oportuna de la documentación por parte del socio del encargo en las etapas adecuadas a lo largo del encargo de auditoría permite que las cuestiones significativas se resuelvan oportuna y satisfactoriamente para el socio del encargo, en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella: El socio del encargo no necesita revisar toda la documentación de auditoría.

A92. El socio del encargo ejerce el juicio profesional al identificar las áreas de juicio significativo identificadas por el equipo del encargo. Las políticas o procedimientos de la firma pueden especificar ciertas cuestiones que

[39] NIA 230, apartado 9(c).

comúnmente se espera que sean juicios importantes. Los juicios importantes en relación con el encargo de auditoría pueden incluir cuestiones relacionadas con la estrategia general de auditoría y el plan de auditoría, para llevar a cabo el encargo, su ejecución y las conclusiones generales alcanzadas por el equipo del encargo, por ejemplo:

- Cuestiones relacionadas con la planificación del encargo, tales como las cuestiones para determinar la importancia relativa;
- La composición del equipo del encargo, incluido:
  - El personal con experiencia especializada en el área de contabilidad y auditoría;
  - El uso de personal de los centros de prestación de servicios;
- La decisión de involucrar a un experto del auditor, incluida la decisión de involucrar a un experto externo;
- La consideración del equipo del encargo sobre la información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad y las respuestas propuestas para esa información;
- El proceso de valoración de riesgos por parte del equipo del encargo, incluidas las situaciones en las que la consideración de factores de riesgo inherentes y la valoración del riesgo inherente requiere un juicio significativo por parte del equipo del encargo.
- La consideración del equipo del encargo sobre las relaciones con partes relacionadas y las transacciones e información a revelar;
- Los resultados de los procedimientos realizados por el equipo del encargo en áreas importantes del encargo, por ejemplo, conclusiones con respecto a ciertas estimaciones contables, políticas contables o consideraciones de empresa en funcionamiento;
- La evaluación realizada por el equipo del encargo del trabajo realizado por los expertos y las conclusiones obtenidas del mismo;
- En situaciones de auditoria de grupo:
  - La estrategia general de auditoría de grupo y el plan de auditoría de grupo propuestos;
  - Decisiones sobre la participación de los auditores de componentes, incluida la forma de dirigirlos, supervisarlos y revisar su trabajo, incluido, por ejemplo, cuando existen áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material en la información financiera de un componente; y
  - La evaluación del trabajo realizado por los auditores del componente y las conclusiones alcanzadas.
- Cómo se han abordado las cuestiones que afectan a la estrategia general de auditoría y al plan de auditoría;
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante el encargo.
- La opinión de auditoría propuesta y las cuestiones que se comunicarán en el informe de auditoría, por ejemplo, las cuestiones clave de auditoría, o un párrafo de "Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento".

A93. El socio del encargo ejerce el juicio profesional al determinar otras cuestiones a revisar, por ejemplo, con fundamento en:

- La naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría.
- Qué miembro del equipo realizó el trabajo.
- Las cuestiones relativas a los hallazgos recientes de la inspección.
- Los requerimientos de las políticas o procedimientos de la firma.

Naturaleza, momento de realización y extensión

A94. Se requiere que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión se planifiquen y realicen de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma, así como con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Por ejemplo, las políticas o procedimientos de la firma pueden incluir que:

- El trabajo planificado que se realice en una fecha intermedia sea dirigido, supervisado y revisado al mismo tiempo que se realizan los procedimientos, en lugar de al final del periodo para que pueda tomarse de manera oportuna cualquier acción correctiva.
- Ciertas cuestiones deben ser revisadas por el socio del encargo, y la firma puede especificar las circunstancias o encargos en los que se espera que se revisen dichas cuestiones.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

_____

Escalabilidad

A95. El enfoque de la dirección, la supervisión y la revisión se puede adaptar dependiendo, por ejemplo:

- La experiencia previa de los miembros del equipo del encargo con la entidad y con el área a ser auditada. Por ejemplo, si el trabajo relativo al sistema de información de la entidad lo realiza el mismo miembro del equipo del encargo que realizó el trabajo en el periodo anterior y no hay cambios significativos al sistema de información, la extensión y frecuencia de la dirección y supervisión por parte del equipo del encargo puede ser menor y la revisión de los papeles de trabajo correspondientes puede ser menos detallada.
- La complejidad del encargo de auditoría. Por ejemplo, si han ocurrido hechos significativos que hacen que el encargo de auditoría sea más complejo, la extensión y frecuencia de la dirección y supervisión del miembro del equipo del trabajo puede ser mayor y la revisión de los papeles de trabajo relacionados puede ser más detallada.
- Los riesgos valorados de incorrección material. Por ejemplo, un riesgo mayor valorado de incorrección material puede requerir un incremento correspondiente en la extensión y frecuencia de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, y una revisión más detallada de su trabajo.
- La capacidad y la competencia de cada miembro del equipo del encargo que realiza el trabajo de auditoría. Por ejemplo, los miembros del equipo del encargo con menos experiencia pueden requerir instrucciones más detalladas e interacciones más frecuentes o en persona conforme se realiza el trabajo.
- La forma en que se espera que se realicen las revisiones del trabajo realizado. Por ejemplo, en algunas circunstancias, las revisiones remotas pueden no ser eficaces para proporcionar la dirección necesaria y es posible que deban complementarse con interacciones en persona.
- La estructura del equipo del encargo y la ubicación de los miembros del equipo del encargo. Por ejemplo, la dirección y supervisión de las personas ubicadas en los centros de prestación de servicios y la revisión de su trabajo pueden:
  - Ser más formalizado y estructurado que cuando los miembros del equipo del encargo están todos ubicados en el mismo lugar; o
  - Utilizar las TI para facilitar la comunicación entre los miembros del equipo del encargo.

A96. La identificación de cambios en las circunstancias del encargo puede justificar la reevaluación del enfoque planificado con respecto a la naturaleza, momento de realización o extensión de la dirección, supervisión o revisión. Por ejemplo, si el riesgo valorado de incorrección material en los estados financieros aumenta debido a una transacción compleja, el socio del encargo puede necesitar cambiar el nivel planificado de revisión del trabajo relacionado con la transacción.

A97. De conformidad con el apartado 30(b), se requiere que el socio del encargo determine que el enfoque de la dirección, supervisión y revisión responde a la naturaleza y circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo, si un miembro más experimentado del equipo del encargo no está disponible para participar en la supervisión y revisión del equipo del encargo, es posible que el socio del encargo deba incrementar el alcance de la supervisión y la revisión de los miembros del equipo del encargo con menos experiencia.

Revisión de las comunicaciones a la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o las autoridades reguladoras (Ref.: Apartado 34)

A98. El socio del encargo utiliza su juicio profesional para determinar qué comunicaciones escritas revisar, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo, puede que no sea necesario que el socio del encargo revise las comunicaciones entre el equipo del encargo y la dirección en el curso normal de la auditoría.

Consultas (Ref.: Apartado 35)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A99. La NIGC 1 requiere que la firma establezca un objetivo de calidad que aborde la consulta sobre cuestiones difíciles o contenciosas y cómo se implementan las conclusiones acordadas. Una consulta puede ser apropiada o requerida, por ejemplo para:

- Cuestiones que son complejas o desconocidas (por ejemplo, cuestiones relativas a estimaciones contables con un alto grado de incertidumbre en la estimación);
- Riegos significativos;
- Transacciones importantes que están fuera el curso normal de negocios para la entidad, o que de otra manera parecen ser inusuales;
- Limitaciones impuestas por la dirección; e
- Incumplimiento con leyes o regulaciones.

A100. Se puede lograr un proceso eficaz de consultas sobre cuestiones significativas de carácter técnico, de ética u otras dentro o, en su caso, fuera de la firma de auditoría, cuando las personas consultadas:

- Han sido informadas de todos los hechos relevantes, lo que les permitirá proporcionar un asesoramiento informado; y
- Tienen los conocimientos, el rango jerárquico y la experiencia adecuados,

A101. Si es apropiado para el equipo del encargo, en el contexto de las políticas o procedimientos de la firma, consultar fuera de la firma por ejemplo, cuando la firma carece de los recursos internos apropiados. El equipo del encargo puede aprovechar los servicios de asesoramiento que proporcionen las firmas de auditoría los organismos profesionales o reguladores, o las organizaciones comerciales que proporcionen los pertinentes servicios de control de calidad.

A102. La necesidad de una consulta fuera del equipo del encargo sobre una cuestión difícil o polémica, puede ser un indicador de que la cuestión es una cuestión clave de auditoría.[40]

Revisión de calidad del encargo (Ref.: Apartado 36)

A103. La NIGC 1 contiene requerimientos para que la firma establezca políticas o procedimientos que aborden las revisiones de calidad del encargo de conformidad con la NIGC 2[41] y requieran una revisión de calidad del encargo para ciertos tipos de encargos.[42] La NIGC 2 trata del nombramiento y la elegibilidad del revisor de calidad del encargo y las responsabilidades del revisor de calidad del encargo relacionadas con la ejecución y documentación de una revisión de calidad del encargo.

Finalización de la revisión de control de calidad del encargo antes de la fecha del informe de auditoría (Ref.: Apartado 36(d))

A104. La NIA 700 (Revisada) requiere que el dictamen del auditor no tenga una fecha anterior a la fecha en la que el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión del auditor sobre los estados financieros.[43] Si es aplicable al encargo de auditoría, la NIGC 2 y esta NIA requieren que se le impida al socio del encargo poner fecha al informe del encargo hasta que el revisor de calidad del encargo notifique que la revisión de calidad del encargo está completa. Por ejemplo, si el revisor de la calidad del encargo comunicó al socio del encargo sus preocupaciones sobre los juicios significativos realizados por el equipo del

[40] NIA 701, apartados 9 y A14.

[41] NIGC 2, Revisiones de Calidad del Encargo

[42] NIGC 1, apartado 34(f).

[43] NIA 700 (Revisada), apartado 49

encargo o si las conclusiones a las que llegó no fueron apropiadas, entonces la revisión de la calidad del encargo no está completa.[44]

A105. Una revisión de la calidad del encargo que se realiza de manera oportuna en las etapas apropiadas durante el encargo de auditoría puede ayudar al equipo del encargo a resolver rápidamente las cuestiones surgidas a satisfacción del revisor de la calidad del encargo en la fecha del informe de auditoría o antes.

A106. Las comunicaciones frecuentes entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo a lo largo del encargo de auditoría pueden ayudar a facilitar una revisión de la calidad del encargo eficaz y oportuna. Además de analizar las cuestiones importantes con el revisor de la calidad del encargo, el socio del encargo puede asignar la responsabilidad de coordinar las solicitudes del revisor de la calidad del encargo a otro miembro del equipo del encargo.

Diferencias de opinión (Ref.: Apartados 37-38)

A107. La NIGC 1 requiere que la firma establezca un objetivo de calidad que aborde las diferencias de opinión que surjan dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de calidad del encargo o las personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma. La NIGC 1 también requiere que las diferencias de opinión se lleven a la atención de la firma y se resuelvan.

A108.En algunas circunstancias, el socio del encargo puede no estar satisfecho con la resolución de la diferencia de opinión. En esas circunstancias, las acciones apropiadas para el socio del encargo pueden incluir, por ejemplo:

- Buscar asesoramiento legal; o
- Retirarse del encargo de auditoría, cuando el retiro es posible de acuerdo con la ley o regulación aplicable.

Seguimiento y corrección (Ref.: Apartado 39)

A109. La NIGC 1 establece los requerimientos para el proceso de seguimiento y corrección de la firma. La NIGC 1 requiere que la firma comunique a los equipos del encargo información sobre el proceso de seguimiento y corrección de la firma para permitirles tomar las medidas oportunas y apropiadas de acuerdo con sus responsabilidades.[45] Además, la firma puede utilizar la información proporcionada por los miembros del equipo del encargo en el proceso de seguimiento y corrección de la firma y ejercer el juicio profesional y el escepticismo profesional al realizar la auditoría, puede ayudar a los miembros del equipo del encargo a permanecer alerta a la información que pueda ser relevante para ese proceso.

A110. La información proporcionada por la firma puede ser relevante para el encargo de auditoría cuando, por ejemplo, se relaciona con hallazgos en otro encargo, realizado por el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo, hallazgos de la oficina local de la firma o resultados de inspección de auditorías previas de la entidad.

A111. Al considerar la información comunicada por la firma a través de su proceso de seguimiento y corrección, y cómo afecta el encargo de auditoría, el socio del encargo considerará las acciones correctivas diseñadas e implementadas por la firma para abordar las deficiencias identificadas y en la medida en que sea relevante para

[44] NIGC 2, apartado 26

[45] NIGC 1, apartado 47.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

---

la naturaleza y las circunstancias del encargo, comunicarlo en consecuencia, al equipo del compromiso. El socio del encargo también determinará si se necesitan acciones correctivas adicionales en el encargo. Por ejemplo, el socio del encargo determinará que:

- Se necesita un experto del auditor; o
- La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión necesitan mejorarse en un área de la auditoría donde se han identificado deficiencias.

Si una deficiencia identificada no afecta la calidad de la auditoría (por ejemplo, si se relaciona con un recurso tecnológico que el equipo de trabajo no usó), entonces no será necesaria ninguna acción adicional.

A112. Una deficiencia identificada del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría no significa necesariamente que un encargo de auditoría no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios, o que el informe de auditoría no sea adecuado en las circunstancias.

Asumir la responsabilidad general para gestionar y alcanzar la calidad (Ref.: Apartado 40)

A113. La NIGC 1 requiere que la firma establezca un objetivo de calidad que aborde el conocimiento y el cumplimiento del equipo del encargo de sus responsabilidades en relación con el encargo. La NIGC 1 requiere además que el objetivo de calidad incluya la responsabilidad general de los socios del encargo, de gestionar y lograr la calidad en el encargo y de participar de manera suficiente y adecuada durante todo el encargo.

A114. Las consideraciones relevantes para abordar el requerimiento en el apartado 40 incluyen determinar cómo el socio del encargo ha cumplido con los requerimientos de esta NIA, dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, y cómo la documentación de la auditoría evidencia la participación del socio en el encargo a lo largo del encargo de auditoría, como se describe en el apartado A118.

A115. Los indicadores de que el socio del encargo puede no haber estado involucrado de manera suficiente y adecuada incluyen, por ejemplo:

- Falta de revisión oportuna por parte del socio del encargo de la planificación del encargo de auditoría, incluida la revisión de la valoración de los riesgos de incorrección material y del diseño de las respuestas a esos riesgos.
- Evidencia de que aquellos a quienes se les han asignado tareas, acciones o procedimientos no fueron adecuadamente informados sobre la naturaleza de sus responsabilidades y autoridad, el alcance del trabajo que se les asigna y los objetivos del mismo; y no se les proporcionaron otras instrucciones necesarias e información relevante.
- Falta de evidencia de la dirección y supervisión del socio del encargo por parte de los otros miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.

A116. Si la participación del socio del encargo no proporciona el fundamento para determinar que se realizaron los juicios significativos y que las conclusiones alcanzadas son apropiadas, el socio del encargo no podrá alcanzar la determinación requerida por el apartado 40. Además de tener en cuenta las políticas o procedimientos de la firma que pueden establecer las acciones requeridas que se deben tomar en tales circunstancias, las acciones apropiadas que puede realizar el socio del encargo incluyen, por ejemplo:

- Actualización y modificación del plan de auditoría;
- Reevaluar el enfoque planificado de la naturaleza y extensión de la revisión y modificar el enfoque planificado para aumentar la participación del socio del encargo; o
- Consultar con el personal con la responsabilidad operativa de los aspectos relevantes del sistema de gestión de calidad de la firma.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Documentación (Ref.: Apartado 41)

A117. De conformidad con la NIA 230,[46] la documentación de auditoría proporciona evidencia de que la auditoría cumple con las NIA. Sin embargo, no es necesario ni factible que el auditor documente cada cuestión considerada, o cada juicio aplicado, en la auditoría. Además, no es necesario que el auditor documente de forma separada (mediante un listado de comprobaciones, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo de auditoría.

A118. La documentación del cumplimiento de los requerimientos de esta NIA, incluida la evidencia de la participación del socio del encargo y la determinación del socio del encargo de conformidad con el apartado 40, puede lograrse de diferentes formas dependiendo de la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo:

- La dirección del equipo del encargo puede documentarse a través de las aprobaciones del plan de auditoría y las actividades de gestión del proyecto;
- Las actas de las reuniones formales del equipo del encargo pueden proporcionar evidencia de la claridad, congruencia y efectividad de las comunicaciones del socio del encargo y otras acciones con respecto a la cultura y los comportamientos esperados que demuestran el compromiso de la firma con la calidad;
- Las agendas de las discusiones entre el socio del encargo y otros miembros del equipo del encargo y, en su casa, el revisor de calidad del encargo y las firmas y registros relacionados del tiempo que el socio del encargo dedicó al encargo, pueden proporcionar evidencia de la participación del socio del encargo a lo largo del encargo de auditoría y la supervisión de otros miembros del equipo del encargo; o
- Las aprobaciones del socio del encargo y otros miembros del equipo del encargo proporcionan evidencia de que los documentos de trabajo fueron revisados.

A119. Cuando se trata de circunstancias que pueden plantear riesgos para lograr la calidad en el encargo de auditoría, el ejercicio del escepticismo profesional y la documentación de la consideración del auditor al respecto pueden ser importantes. Por ejemplo, si el socio del encargo obtiene información que puede haber causado que la firma rechace el encargo (véase el apartado 24), la documentación puede incluir explicaciones de cómo el equipo del encargo abordó la circunstancia.

A120. Una documentación suficientemente completa y detallada de las consultas realizadas a otros profesionales, que impliquen cuestiones difíciles o controvertidas, contribuye al conocimiento de:

- La naturaleza y alcance de la cuestión sobre la cual se buscó la consulta; y
- Los resultados de la consulta, incluida cualquier decisión que se haya tomado, su fundamento y el modo en que se implementó

[46] NIA 230, apartado A7

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 315 (REVISADA 2019) IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DEL RIESGO DE INCORRECCIÓN MATERIAL

(En Colombia, aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2024)

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Conceptos clave en esta NIA	2
Graduación 9	9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivo	**11**
Definiciones	**12**
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas 13-18	13-18
Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad	19-27
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material	28-37
Documentación	38
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Definiciones	A1-A10
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A11-A47
Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad	A48-A183
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material	A184-A236
Documentación	A237-A241
Anexo 1: Consideraciones para el conocimiento de la entidad y su modelo de negocio	
Anexo 2: Conocimiento de los factores de riesgo inherente	
Anexo 3: Conocimiento del sistema de control interno de la entidad	
Anexo 4: Consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad	
Anexo 5: Consideraciones para el conocimiento de las Tecnologías de la Información (TI)	
Anexo 6: Consideraciones para el conocimiento de los controles generales de TI	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 315 (Revisada 2019), Identificación y valoración del riesgo de incorrección material, 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 compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

_____

La NIA 315 (Revisada 2019) ha recibido la aprobación del Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB) que ha concluido que se siguió el debido proceso en el desarrollo de la norma y que se prestó la debida atención al interés público.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

Conceptos clave en esta NIA

2. La NIA 200 trata de los objetivos globales del auditor en la ejecución de una auditoría de estados financieros[47], incluida la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo[48]. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección[49]. La NIA 200 explica que los riesgos de incorrección material pueden estar relacionados con[50]: los estados financieros en su conjunto; y las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.

3. La NIA 200 requiere que el auditor aplique su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría y que planifique y ejecute la auditoría con escepticismo profesional reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales.[51]

4. Los riesgos en los estados financieros se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y que afectan potencialmente a muchas de las afirmaciones. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones tienen dos componentes, el riesgo inherente y el riesgo de control:

- El riesgo inherente se describe como la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.
- El riesgo de control se describe como el riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.

5. La NIA 200 explica que los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se valoran con el fin de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada[52]. Para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, esta NIA exige una valoración separada del riesgo inherente y del riesgo de control. Como se indica en la NIA 200, el riesgo inherente es más alto para algunas afirmaciones y

[47] NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría

[48] NIA 200, apartado 17

[49] NIA 200, apartado 13(c)

[50] NIA 200, apartado A36

[51] NIA 200, apartados 15-16

[52] NIA 200, apartado A43a y NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados, apartado 6

tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar relacionados. El grado en que varía el riesgo inherente se denomina en esta NIA "espectro de riesgo inherente".

6. Los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor incluyen tanto los que se deben a error como los debidos a fraude. Aunque ambos se tratan en esta NIA, la significatividad del fraude es tal que la NIA 240[53] incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información con el fin de identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material debida a fraude.

7. El proceso de identificación y valoración de los riesgos por el auditor es iterativo y dinámico. El conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno son interdependientes con conceptos incluidos en los requerimientos de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. En la obtención de conocimiento requerida por esta NIA se pueden desarrollar expectativas iniciales de riesgos, las cuales pueden ser afinadas a medida que el auditor progresa en el proceso de identificación y valoración de riesgos. Además, esta NIA y la NIA 330 requieren que el auditor revise las valoraciones de riesgo, y modifique las respuestas globales posteriores y los procedimientos posteriores de auditoría, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330, o en caso de obtener nueva información.

8. La NIA 330 requiere que el auditor diseñe e implemente respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros[54]. La NIA 330 explica asimismo que el conocimiento del entorno de control por el auditor afecta a la valoración que hace de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y a sus respuestas globales. La NIA 330 también requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos[55].

Graduación

9. La NIA 200 establece que algunas NIA incluyen consideraciones de graduación que ilustran la aplicación de los requerimientos a todas las entidades independientemente de si su naturaleza y circunstancias son más o menos complejas[56]. Esta NIA se dirige a todas las entidades independientemente de su dimensión o complejidad y la guía de aplicación incorpora, en consecuencia, consideraciones específicas tanto para entidades menos complejas como para entidades más complejas, según proceda. Aunque la dimensión de una entidad puede ser indicativa de su complejidad, algunas entidades de pequeña dimensión pueden ser complejas y algunas entidades de mayor dimensión pueden ser menos complejas.

Fecha de entrada en vigor

10. [Modificada] En Colombia la NIA 315 (Revisada 2019) es aplicable para la auditoría de estados financieros correspondientes a períodos iniciados a partir del 1 de Enero de 2024. Se permite su aplicación anticipada.

---

[53] NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude

[54] NIA 330, apartado 5

[55] NIA 330, apartado 6

[56] NIA 200, apartado A65a

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Objetivo

11. El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

Definiciones

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

(a) Afirmaciones: manifestaciones, explícitas o no, con respecto al reconocimiento, medición, presentación y revelación de información en los estados financieros que son inherentes a la manifestación de la dirección de que los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor utiliza las afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material. (Ref: Apartado A1)
(b) Riesgo de negocio: riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativos que podrían afectar negativamente a la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuados.
(c) Controles: políticas o procedimientos que establece una entidad para alcanzar los objetivos de control de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad. En este contexto: (Ref: Apartados A2–A5)
    (i) Las políticas son declaraciones de lo que se debería o no se debería hacer dentro de la entidad para llevar a cabo el control. Esas declaraciones pueden estar documentadas, formuladas explícitamente en comunicados o implícitas en actuaciones y decisiones.
    (ii) Los procedimientos son actuaciones para implementar las políticas.
(d) Controles generales de las tecnologías de la información (TI): Controles de los procesos de TI de la entidad que apoyan el funcionamiento continuo apropiado del entorno de TI, incluido el funcionamiento continuo efectivo de los controles de procesamiento de la información y la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de la información) en el sistema de información de la entidad. Véase también la definición de entorno de TI.
(e) Controles del procesamiento de la información: Controles relacionados con el procesamiento de la información en aplicaciones de TI o procesamientos manuales de la información en el sistema de información de la entidad que responden directamente a los riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y otra información). (Ref: Apartado A6)
(f) Factores de riesgo inherente: Características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de incorrección, debida a fraude o error, de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación, antes de considerar los controles. Dichos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos e incluyen complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude[57] en la medida en la que afectan al riesgo inherente. (Ref: Apartados A7–A8)
(g) Entorno de las TI: Las aplicaciones de TI y la infraestructura que da soporte a las TI, así como los procesos y el personal involucrado en esos procesos que una entidad utiliza para respaldar las operaciones de negocio y para lograr la consecución de las estrategias de negocio. A los efectos de esta NIA:
    (i) Una aplicación de TI es un programa o un conjunto de programas que se utiliza para el inicio, procesamiento, registro e información de transacciones o información. Las aplicaciones de TI incluyen almacenes de datos y generadores de informes.
    (ii) La infraestructura de TI comprende la red, los sistemas operativos y las bases de datos y el hardware y software relacionados con estos.
    (iii) Los procesos de TI son los procesos de la entidad para la gestión del acceso al entorno de TI, la gestión de cambios en los programas o de los cambios al entorno de TI, así como para la gestión de las operaciones de TI.

[57] NIA 240, apartados A24–A27

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(h) Afirmaciones relevantes: Una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información es relevante cuando tiene un riesgo identificado de incorrección material. La determinación de si una afirmación es relevante se realiza antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes (es decir, el riesgo inherente). (Ref: Apartado A9)
(i) Riesgos derivados de la utilización de TI: Exposición de los controles de procesamiento de la información a un diseño o un funcionamiento ineficaces, o riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y demás información) en el sistema de información de la entidad, debido a un diseño o a un funcionamiento ineficaz de los procesos de TI de la entidad (véase entorno de TI).
(j) Procedimientos de valoración del riesgo: procedimientos de auditoría diseñados y aplicados para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones concretas contenidas en estos.
(k) Tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos: un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar para el que existen una o varias afirmaciones significativas.
(l) Riesgo significativo: un riesgo identificado de incorrección material. (Ref: Apartado A10)
    (i) para el que la valoración del riesgo inherente se encuentra próxima al límite superior del espectro de riesgo inherente debido al grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección y a la magnitud de la incorrección potencial si existe; o
    (ii) que deba ser tratado como riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otras NIA[58].
(m) Sistema de control interno: el sistema diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. A los efectos de las NIA, el sistema de control interno comprende cinco componentes interrelacionados:
    (i) el entorno de control;
    (ii) el proceso de valoración del riesgo por la entidad;
    (iii) el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno;
    (iv) el sistema de información y comunicación y
    (v) las actividades de control.

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

13. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de valoración del riesgo con el fin de obtener evidencia de auditoría que proporcione una base adecuada para: (Ref: Apartados A11–A18)

(a) la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones contenidas en estos; y
(b) el diseño de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330.

El auditor diseñará y aplicará procedimientos de valoración del riesgo de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref: Apartado A14)

14. Los procedimientos de valoración del riesgo incluirán los siguientes: (Ref: Apartados A19–A21)

[58] NIA 240, apartado 27 y NIA 550, Partes vinculadas – apartado 18

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(a) Indagaciones ante la dirección y ante otras personas apropiadas de la entidad, incluidas personas de la función de auditoría interna (en caso de que exista esta función). (Ref: Apartados A22–A26)
(b) Procedimientos analíticos (Ref: Apartados A27–A31)
(c) Observación e inspección. (Ref: Apartados A32–A36)

Información procedente de otras fuentes

15. En la obtención de evidencia de conformidad con el apartado 13, el auditor tendrá en cuenta la información procedente de: (Ref: Apartados A37–A38)

(a) los procedimientos del auditor relativos a la aceptación o continuidad de las relaciones con el cliente o del encargo de auditoría y,
(b) en su caso, otros encargos realizados por el socio del encargo para la entidad.

16. Cuando el auditor tenga la intención de utilizar información obtenida de su experiencia anterior con la entidad y de procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores, evaluará si esa información aún es relevante y fiable como evidencia de auditoría para la auditoría actual. (Ref: Apartados A39–A41)

Discusión por el equipo del encargo

17. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo discutirán la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material. (Ref: Apartados A42–A47)

18. Cuando algunos miembros del equipo del encargo no participen en la discusión por el equipo del encargo, el socio del encargo determinará qué cuestiones se les debe comunicar.

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados A48–A49)

Conocimiento de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartados A50–A55)

19. El auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo para obtener conocimiento de:

(a) los siguientes aspectos de la entidad y su entorno:
  (i) la estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad y su modelo de negocio, incluido el grado en que el modelo de negocio integra el uso de TI; (Ref: Apartados A56–A67)
  (ii) factores sectoriales, normativos y otros factores externos;(Ref: Apartados A68–A73) y
  (iii) las mediciones utilizadas, interna y externamente, para valorar el resultado de la entidad; (Ref: Apartados A74–A81)
(b) el marco de información financiera aplicable, así como las políticas contables de la entidad y los motivos de cualquier cambio en estas; (Ref Apartados A82–A84) y
(c) el modo y el grado en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable sobre la base del conocimiento adquirido en (a) y (b). (Ref: Apartados A85–A89)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

---

20. El auditor evaluará si las políticas contables de la entidad son adecuadas y congruentes con el marco de información financiera aplicable.

Conocimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados A90– A95)

Entorno de control, proceso de valoración del riesgo por la entidad y proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados A96–A98)

Entorno de control

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

_____

21. El auditor obtendrá conocimiento del entorno de control que sea relevante para la preparación de los estados financieros mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo mediante: (Ref: Apartados A99–A100)	
(a) el conocimiento del conjunto de controles, procesos y estructuras que tratan: (Ref: Apartados A101–A102) (i) el modo en que la dirección ejerce las responsabilidades de supervisión, tales como la cultura de la entidad y el compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos; (ii) la independencia de los responsables del gobierno de la entidad y su supervisión del sistema de control interno de la entidad cuando estos sean distintos de la dirección; (iii) la asignación de autoridad y responsabilidad en la entidad; (iv) el modo en que la entidad atrae, desarrolla y retiene personas competentes; y (v) el modo en que la entidad exige responsabilidades por la consecución de los objetivos del sistema de control interno a las personas que han de responder de ello; y	(b) la evaluación de si: (Ref: Apartados A103–A108) (i) la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético; (ii) el entorno de control proporciona una base adecuada para los demás componentes del sistema de control interno de la entidad considerando la naturaleza y complejidad de esta; y (iii) las deficiencias de control identificadas en el entorno de control menoscaban los demás componentes del sistema de control interno de la entidad.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

22. El auditor obtendrá conocimiento del proceso de valoración del riesgo por la entidad que sea relevante para la preparación de los estados financieros mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo a través de:	
(a) el conocimiento del proceso de la entidad para: (Ref: Apartados A109–A110) (i) la identificación de los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera; (Ref: Apartado A62) (ii) la evaluación de la significatividad de dichos riesgos, incluida la probabilidad de ocurrencia y (iii) la respuesta a dichos riesgos; y	(b) la evaluación de si el proceso de valoración del riesgo por la entidad es adecuado a las circunstancias de la entidad teniendo en cuenta la naturaleza y complejidad de esta. (Ref: Apartados A111–A113)

23. Si el auditor identifica riesgos de incorrección material que la dirección no ha identificado:

(a) determinará si por su naturaleza era de esperar que cualquiera de dichos riesgos hubiera sido identificado por el proceso de valoración del riesgo por la entidad y, en su caso, obtendrá conocimiento del motivo por el que el proceso de valoración del riesgo por la entidad no identificó esos riesgos de incorrección material; y
(b) considerará las implicaciones para la evaluación por el auditor del apartado 22(b).

El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

24. El auditor obtendrá conocimiento del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno relevante para la preparación de los estados financieros, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo a través de: (Ref: Apartados A114–A115)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

_____

(a) el conocimiento de los aspectos del proceso de la entidad que tratan de: (i) las evaluaciones continuas e individuales para el seguimiento de la eficacia de los controles y la identificación y corrección de las deficiencias de control identificadas; (Ref: Apartados A116–A117) y (ii) en su caso, la función de auditoría interna de la entidad, incluida su naturaleza, responsabilidades y actividades; (Ref: Apartado A118) (b) el conocimiento de las fuentes de información utilizadas en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno, y los fundamentos de la dirección para considerar que la información es suficientemente fiable para esa finalidad; (Ref: Apartados A119–A120)	(c) y, la evaluación de si el proceso de seguimiento del sistema de control interno de la entidad es adecuado a las circunstancias de la entidad teniendo en cuenta la naturaleza y complejidad de esta. (Ref: Apartados A121–A122)

Sistema de información y comunicación y actividades de control (Ref: Apartados A123–A130)

Sistema de información y comunicación

25. El auditor obtendrá conocimiento del sistema de información y comunicación de la entidad que sea relevante para la preparación de los estados financieros, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo a través de: (Ref: Apartado A131)	
(a) el conocimiento de las actividades de procesamiento de la información de la entidad, incluidos sus datos e información, los recursos que se deben utilizar en esas actividades y las políticas que definen, para los tipos significativos de transacciones, saldos contables e información a revelar: (Ref: Apartados A132–A143) (i) el modo en que la información fluye por el sistema de información de la entidad, incluido el modo en que: a. las transacciones se inician y la información sobre ellas se registra, se procesa, se corrige si es necesario, se traslada al mayor y se incluye en los estados financieros; y b. la información sobre los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, se captura, se procesa y se revela en los estados financieros; (ii) los registros contables, cuentas específicas de los estados financieros y otros registros de soporte relacionados con los flujos de información en el sistema de información; (iii) el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar; y (iv) los recursos de la entidad, incluido el entorno de TI, relevantes para los apartados (a) (i) a (a) (iii) anteriores; (b) el conocimiento del modo en que la entidad comunica las cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros y las correspondientes responsabilidades de información en el sistema de información y otros componentes del sistema de control interno: (Ref: Apartados A144–A145) (i) a personas dentro de la entidad, incluido el modo en que se comunican las funciones y responsabilidades relacionadas con la información financiera; (ii) a la dirección y los responsables del gobierno de la entidad y (iii) con terceros, tales como las realizadas con las autoridades reguladoras;	(c) y la evaluación de si el sistema de información y comunicación de la entidad sustentan adecuadamente la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartado A146) ,

Actividades de control

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

_____

<table>
<tr><td colspan="2">26. El auditor obtendrá conocimiento del componente de actividades de control mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, a través de: (Ref: Apartados A147–A157)</td></tr>
<tr><td>(a) la identificación, en el componente de actividades de control, de controles que responden a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones como sigue:

(i) controles que responden a un riesgo que se considera riesgo significativo; (Ref: Apartados A158– A159)
(ii) controles sobre los asientos en el diario, incluidos aquellos asientos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales;(Ref: Apartados A160–A161)
(iii) controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar el auditor en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos, que incluirán controles que responden a riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y (Ref: Apartados A162–A164)
(iv) otros controles que el auditor considere adecuados para permitirle cumplir con los objetivos del apartado 13 con respecto a los riesgos en las afirmaciones, basándose en su juicio profesional; (Ref: Apartado A165)

(b) la identificación de las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI basándose en los controles identificados en (a); (Ref: Apartados A166–A172)

(c) para dichas aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI identificados en (b), la identificación de: (Ref: Apartados A173–A174)

(i) los riesgos derivados de la utilización de TI; y
(ii) los controles generales de TI de la entidad que responden directamente a dichos riesgos;</td><td>(d) Y, para cada uno de los controles identificados en los apartados (a) o (c) (ii): (Ref: Apartados A175–A181)

(i) la evaluación de si el control está diseñado eficazmente para responder al riesgo de incorrección material en las afirmaciones o si está diseñado eficazmente para sustentar el funcionamiento de otros controles; y
(ii) la determinación de si el control ha sido implementado aplicando procedimientos además de indagar ante el personal de la entidad.</td></tr>
</table>

Deficiencias de control en el sistema de control interno de la entidad

27. Basándose en su evaluación de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad, el auditor determinará si se han identificado una o más deficiencias de control. (Ref: Apartados A182–A183)

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados A184–A185)

Identificación de los riesgos de incorrección material

28. El auditor identificará los riesgos de incorrección material y determinará si existen: (Ref: Apartados A186–A192)

(a) en los estados financieros (Ref: Apartados A193–A200) o

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) en las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones saldos contables e información a revelar. (Ref: Apartado A201)

29. El auditor determinará las afirmaciones relevantes y los correspondientes tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar. (Ref: Apartados A202–A204)

Valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros

30. Para los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros, el auditor valorará los riesgos y: (Ref: Apartados A193–A200)

(a) determinará si dichos riesgos afectan a la valoración de riesgos en las afirmaciones y
(a) evaluará la naturaleza y extensión de su efecto generalizado sobre los estados financieros.

Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones

Valoración del riesgo inherente (Ref: Apartados A205–A217)

31. Para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, el auditor valorará el riesgo inherente valorando la probabilidad de ocurrencia y la magnitud de la incorrección. Al hacerlo, el auditor tendrá en cuenta el modo y el grado en que:

(a) los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones relevantes a incorrección; y
(b) los riesgos de incorrección material en los estados financieros afectan a la valoración del riesgo inherente en el caso de riesgos de incorrección material en las afirmaciones. (Ref: Apartados A215–A216)

32. El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material valorados es un riesgo significativo. (Ref: Apartados A218–A221)

33. El auditor determinará si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a alguno de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. (Ref: Apartados A222–A225)

Valoración del riesgo de control

34. Si el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, deberá valorar el riesgo de control. Si el auditor no tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, su valoración del riesgo de control deberá ser tal que la valoración del riesgo de incorrección material sea la misma que la valoración del riesgo inherente. (Ref: Apartados A226–A229)

Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo

35. El auditor evaluará si la evidencia obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. En caso contrario, el auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo adicionales hasta obtener evidencia de auditoría que proporcione dicha base adecuada. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor tendrá en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo, tanto si corrobora como si contradice las afirmaciones de la dirección. (Ref: Apartados A230–A232)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

_____

Tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que no son significativos pero si son materiales

36. En el caso de tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar materiales que no se han considerado tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, el auditor evaluará si su determinación continúa siendo adecuada. (Ref: Apartados A233–A235)

Revisión de la valoración del riesgo

37. Si el auditor obtiene nueva información que es incongruente con la evidencia de auditoría sobre la que el auditor basó inicialmente la identificación o las valoraciones de los riesgos de incorrección material, el auditor revisará la identificación o la valoración. (Ref: Apartados A236)

Documentación

38. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[59]: (Ref: Apartados A237–A241)

(a) los resultados de la discusión entre los miembros del equipo del encargo, así como las decisiones significativas que se tomaron;
(b) los elementos clave del conocimiento del auditor de conformidad con los apartados 19, 21, 22, 24 y 25; las fuentes de información de las que el auditor obtuvo ese conocimiento y los procedimientos de valoración del riesgo aplicados;
(c) la evaluación del diseño de los controles identificados y la determinación de si dichos controles han sido implementados, de conformidad con los requerimientos del apartado 26; y
(d) los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones identificados y valorados, incluidos los riesgos significativos y los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y el fundamento de los juicios significativos aplicados.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definiciones (Ref: Apartado 12)

Afirmaciones (Ref: Apartado 12(a))

A1. Al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material, los auditores utilizan categorías de afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir. Algunos ejemplos de esas categorías de afirmaciones se describen en el apartado A190. Las afirmaciones son distintas de las manifestaciones escritas requeridas por la NIA 580[60] para confirmar determinadas cuestiones o sustentar otra evidencia de auditoría.

Controles (Ref: Apartado 12(c))

_____

[59] NIA 230, Documentación de auditoría, apartados 8-11 y A6–A7

[60] NIA 580, Manifestaciones escritas

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A2. Los controles están integrados en los componentes del sistema de control interno de la entidad.

A3. Las políticas son implementadas a través de las actuaciones del personal dentro de la entidad o a través de restricciones que impiden al personal llevar a cabo actuaciones que entrarían en conflicto con esas políticas.

A4. Los procedimientos pueden ser exigidos mediante documentación formal u otra comunicación de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, o pueden ser el resultado de comportamientos que no se exigen, sino que están condicionados por la cultura de la entidad. Los procedimientos se pueden aplicar mediante actuaciones permitidas por las aplicaciones de TI utilizadas por la entidad o por otros aspectos de su entorno de TI.

A5. Los controles pueden ser directos o indirectos. Los controles directos son controles lo suficientemente precisos para responder a riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Los controles indirectos son controles que sustentan los controles directos.

Controles de procesamiento de la información (Ref: Apartado 12(e))

A6. Los riesgos para la integridad de la información se originan por la susceptibilidad a una implementación ineficaz de las políticas de información de la entidad, que son políticas que definen los flujos de información, los registros y los procesos de información del sistema de información de la entidad. Los controles de procesamiento de la información son procedimientos que sustentan la implementación eficaz de las políticas de información de la entidad. Los controles de procesamiento de la información pueden estar automatizados (es decir, incorporados en las aplicaciones de TI) o ser manuales (por ejemplo, controles de entrada o salida) y pueden depender de otros controles, incluidos otros controles de procesamiento de la información o en controles generales de TI.

Factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 12(f))

El **Anexo 2** contiene consideraciones adicionales relativas a la obtención de conocimiento de los factores de riesgo inherente.

A7. Los factores de riesgo inherente pueden ser cualitativos o cuantitativos y afectar a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección. Los factores de riesgo inherente cualitativos relativos a la preparación de información requerida por el marco de información financiera aplicable incluyen:

- complejidad;
- subjetividad;
- cambio;
- incertidumbre o
- susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afecten al riesgo inherente.

A8. Otros factores de riesgo inherente, que afectan a la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable o revelación de información a incorrección pueden incluir:

- la significatividad cuantitativa o cualitativa del tipo de transacción, del saldo contable o de la información a revelar;
- el volumen o la falta de uniformidad en la composición de los elementos que deben ser procesados a través del tipo de transacción o saldo contable, o reflejado en la información a revelar.

Afirmaciones relevantes (Ref: Apartado 12(h))

A9. Un riesgo de incorrección material puede estar relacionado con más de una afirmación, en cuyo caso, todas las afirmaciones con las que se relaciona dicho riesgo son afirmaciones relevantes. Si una afirmación no tiene un riesgo identificado de incorrección material, no se trata de una afirmación relevante.

Riesgo significativo (Ref: Apartado 12(l))

A10. La significatividad se puede describir como la importancia relativa de una cuestión y el auditor la juzga en el contexto en la que se está considerando. Para el riesgo inherente, la significatividad se puede considerar en el contexto de cómo y en qué grado los factores de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección material y a la magnitud de la incorrección potencial si existe.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref: Apartado 13-18)

A11. Los riesgos de incorrección material que deben ser identificados y valorados incluyen tanto los que se deben a fraude como los debidos a error, y ambos se tratan en la presente NIA. Sin embargo, la significatividad del fraude es tal, que la NIA 240 incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información con el fin de identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude[61]. Además, las siguientes NIA proporcionan requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de riesgos de incorrección material con respecto a cuestiones o circunstancias específicas:

• NIA 540 (Revisada)[62] en relación con las estimaciones contables;

• NIA 550[63] en referencia con las relaciones y transacciones con partes vinculadas;

• NIA 570 (Revisada)[64] en relación con la empresa en funcionamiento y

• NIA 600[65] en relación con los estados financieros de grupos.

A12. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia de auditoría obtenida al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo y ayuda al auditor a estar alerta a evidencia de auditoría que no esté sesgada hacia la corroboración de la existencia de riesgos o que pueda ser contradictoria a la existencia de riesgos. El escepticismo profesional es una actitud aplicada por el auditor en la formulación de juicios profesionales que, a continuación, proporciona una base para sus actuaciones. El auditor aplica el juicio profesional para determinar cuándo tiene evidencia de auditoría que proporciona un fundamento adecuado para la valoración del riesgo.

A13. La aplicación de escepticismo profesional por el auditor puede incluir:

- cuestionar información contradictoria y la fiabilidad de los documentos;
- considerar las respuestas a indagaciones, así como otra información, obtenidas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad;

---

[61] NIA 240, apartados 12-27

[62] NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar

[63] NIA 550 Partes vinculadas

[64] NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento

[65] NIA 600, Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)

- prestar una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posible incorrección debida a fraude o error; y
- considerar si la evidencia de auditoría obtenida sustenta la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias de la entidad.

Por qué es importante obtener evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo (Ref: Apartado 13)

A14. Diseñar y aplicar procedimientos de valoración del riesgo con el fin de obtener evidencia de auditoría para sustentar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material de un modo libre de sesgo puede ayudar al auditor en la identificación de información potencialmente contradictoria, lo cual le puede ayudar en la aplicación de escepticismo profesional al identificar y valorar los riesgos de incorrección material.

Fuentes de evidencia de auditoría (Ref: Apartado 13)

A15. Diseñar y aplicar procedimientos de valoración del riesgo para la obtención de evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo puede implicar obtener evidencia de múltiples fuentes tanto internas como externas a la entidad. Sin embargo, no se exige que el auditor realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de evidencia de auditoría. Algunas fuentes de información para procedimientos de valoración del riesgo, además de la información procedente de otras fuentes[66], pueden incluir:

- Interacciones con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad y con otro personal clave de la entidad, como los auditores internos.
- Algunos terceros como autoridades reguladoras, obtenida tanto directa como indirectamente.
- Información a disposición del público acerca de la entidad, por ejemplo, notas de prensa emitidas por la entidad, documentación para analistas o reuniones de grupos de inversores, informes de analistas o información sobre actividades comerciales.

Independientemente de la fuente de información, el auditor considera la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría de conformidad con la NIA 500[67].

Graduación (Ref: Apartado 13)

A16. La naturaleza y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo varían en función de la naturaleza y las circunstancias de la entidad (por ejemplo, el grado de formalización de sus políticas y procedimientos, así como de sus procesos y sistemas). El auditor aplica su juicio profesional para determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo que debe aplicar para cumplir los requerimientos de esta NIA.

A17. Aunque el grado de formalización de las políticas y procedimientos, así como de los procesos y sistemas de una entidad pueden variar, se requiere que el auditor obtenga el conocimiento de conformidad con los apartados 19, 21, 22, 24, 25 y 26.

Ejemplos:

Algunas entidades, incluidas las entidades menos complejas y, en especial, las entidades dirigidas por el propietario, pueden no haber establecido procesos y sistemas estructurados (por ejemplo, un proceso de

[66] Véanse los apartados A37 y A38.

[67] NIA 500, Evidencia de auditoría, apartado 7

valoración del riesgo o un proceso para el seguimiento del sistema de control interno) o pueden haber establecido procesos o sistemas con una documentación limitada o una falta de congruencia en el modo en que se realizan. Cuando dichos sistemas y procesos no están formalizados, el auditor puede todavía aplicar procedimientos de valoración del riesgo mediante la observación e indagación.

Se espera que otras entidades, habitualmente entidades más complejas, tengan políticas y procedimientos más formales y documentados. El auditor puede utilizar dicha documentación para la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo.

A18. Es posible que la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo a aplicar la primera vez que se realiza un encargo sea más extensa que los procedimientos para un encargo recurrente. En periodos subsiguientes, el auditor se puede centrar en cambios que han ocurrido desde el periodo anterior.

Tipos de procedimientos de valoración del riesgo (Ref: Apartado 14)

A19. La NIA 500[68] explica los tipos de procedimientos de auditoría que se pueden aplicar para la obtención de evidencia de auditoría de procedimientos de valoración del riesgo y de procedimientos posteriores de auditoría. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato electrónico o sólo en algunos momentos[69] determinados. El auditor puede aplicar procedimientos sustantivos o pruebas de controles, de conformidad con la NIA 330, junto con procedimientos de valoración del riesgo cuando resulte eficiente hacerlo. Es posible que la evidencia de auditoría que sustenta la identificación y valoración de riesgos de incorrección material sustente asimismo la detección de incorrecciones materiales en las afirmaciones o la evaluación de la eficacia operativa de los controles.

A20. Si bien se requiere que el auditor aplique todos los procedimientos de valoración del riesgo descritos en el apartado 14 para la obtención del conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (véanse los apartados 19-26), no se requiere que el auditor aplique todos ellos para cada aspecto de dicho conocimiento. Se pueden aplicar otros procedimientos cuando la información que se va a obtener pueda ser útil para la identificación de riesgos de incorrección material. Algunos ejemplos de esos procedimientos pueden incluir la realización de indagaciones ante los asesores jurídicos externos o los supervisores externos o ante los expertos en valoraciones a los que la entidad haya acudido.

Herramientas y técnicas automatizadas (Ref: Apartado 14)

A21. Mediante la utilización de herramientas y técnicas automatizadas, el auditor puede aplicar procedimientos de valoración del riesgo a un gran volumen de datos (del mayor, de los libros auxiliares o de otros datos operacionales) incluidos procedimientos de análisis, recálculos, reejecución o conciliaciones.

Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad (Ref: Apartado 14(a))

Por qué se realizan indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad

A22. La información obtenida por el auditor para sustentar unas bases adecuadas para la identificación y valoración de riesgos y el diseño de procedimientos posteriores de auditoría se puede obtener mediante indagaciones ante la dirección y ante los responsables de la información financiera de la entidad.

[68] NIA 500, apartados A14–A17 y A21–A25

[69] NIA 500, apartado A12

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A23. Las indagaciones ante la dirección y los responsables de la información financiera y ante las personas adecuadas de la entidad y otros empleados con diferentes niveles de autoridad pueden facilitar al auditor perspectivas diferentes cuando identifica y valora riesgos de incorrección material.

Ejemplos:

- Las indagaciones dirigidas a los responsables del gobierno de la entidad pueden ayudar al auditor a conocer la extensión de la supervisión por los responsables del gobierno de la entidad sobre la preparación de los estados financieros por la dirección. La NIA 260 (Revisada)[70] subraya la importancia de una comunicación recíproca eficaz que ayude al auditor en la obtención de información de los responsables del gobierno de la entidad a este respecto.
- Las indagaciones ante empleados responsables de la puesta en marcha, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales pueden ayudar al auditor a evaluar la adecuación de la selección y aplicación de ciertas políticas contables.
- Las indagaciones dirigidas a los asesores jurídicos internos pueden proporcionar información acerca de cuestiones tales como litigios, cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, conocimiento de fraude o de indicios de fraude que afecten a la entidad, garantías, obligaciones post-venta, acuerdos (tales como negocios conjuntos) con socios comerciales y el significado de términos contractuales.
- Las indagaciones dirigidas al personal de los departamentos comerciales o de ventas pueden proporcionar información acerca de los cambios en las estrategias comerciales de la entidad, tendencias de las ventas, o acuerdos contractuales con los clientes.
- Las indagaciones dirigidas a la función de gestión del riesgo (o ante los que desempeñan esa función) pueden proporcionar información acerca de los riesgos operativos y normativos que pueden afectar a la información financiera.
- Las indagaciones dirigidas al personal de TI pueden proporcionar información acerca de cambios en sistemas, fallos de sistemas o de controles u otros riesgos relacionados con la TI.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A24. Al indagar ante las personas que pueden tener información que probablemente ayude en la identificación de riesgos de incorrección material, los auditores de entidades del sector público pueden obtener información de fuentes adicionales como los auditores que participan en la realización de otras auditorías relacionadas con la entidad.

Indagaciones ante la función de auditoría interna

El **Anexo 4** contiene consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de una entidad.

Por qué se realizan indagaciones ante la función de auditoría interna (si existe dicha función)

A25. En el caso de que la entidad disponga de una función de auditoría interna, las indagaciones ante las personas adecuadas pertenecientes a esa función pueden ayudar al auditor en el conocimiento de la entidad y su entorno y el sistema de control interno de la entidad para la identificación y valoración de riesgos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

[70] NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, apartado 4(b)

A26. Los auditores de entidades del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales en relación con el control interno y con el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. Las indagaciones ante las personas adecuadas de la función de auditoría interna pueden ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incumplimientos materiales de disposiciones legales y reglamentarias aplicables así como del riesgo de deficiencias de control relacionadas con la información financiera.

Procedimientos analíticos (Ref: Apartado 14(b))

Por qué se aplican procedimientos analíticos como procedimiento de valoración del riesgo

A27. Los procedimientos analíticos ayudan a la identificación de incongruencias, transacciones o hechos inusuales, así como de cantidades, ratios y tendencias que pueden poner de manifiesto cuestiones que tengan implicaciones para la auditoría. Las relaciones inusuales o inesperadas que se identifiquen pueden ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material, especialmente los debidos a fraude.

A28. Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de valoración del riesgo pueden, por tanto, ayudar en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante la identificación de aspectos de la entidad que el auditor no conocía o el conocimiento del modo en que los factores de riesgo inherente, tal como el cambio, afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección.

Tipos de procedimientos analíticos

A29. Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de valoración del riesgo pueden:

- Incluir información tanto financiera como no financiera, como, por ejemplo, la relación entre las ventas y la superficie destinada a las ventas o el volumen de los productos vendidos (no financiera).
- Utilizar datos con un elevado grado de agregación. En consecuencia, los resultados de esos procedimientos analíticos pueden proporcionar una indicación general inicial sobre la probabilidad de que exista una incorrección material.

Ejemplo:

En la auditoría de muchas entidades, incluidas aquellas con modelos de negocio y procesos menos complejos y un sistema de información menos complejo, el auditor puede realizar una sencilla comparación de información, como, por ejemplo, el cambio en saldos contables intermedios o mensuales con respecto a los saldos de periodos anteriores para obtener una indicación de áreas potencialmente de mayor riesgo.

A30. Esta NIA trata del uso por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo. La NIA 520[71] trata del uso por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos ("procedimientos analíticos sustantivos") y de la responsabilidad del auditor de aplicar procedimientos analíticos en una fecha cercana a la finalización de la auditoría. En consecuencia, no se requiere que la aplicación de procedimientos analíticos empleados como procedimientos de valoración del riesgo se realice de conformidad con los requerimientos de la NIA 520. Sin embargo, los requerimientos y guía de aplicación adicionales de la NIA 520 pueden proporcionar al auditor una orientación útil en la aplicación de procedimientos analíticos empleados como procedimientos de valoración del riesgo.

Herramientas y técnicas automatizadas

[71] NIA 520, Procedimientos analíticos

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A31. Los procedimientos analíticos se pueden aplicar utilizando determinadas herramientas y técnicas que pueden ser automatizadas. La aplicación de procedimientos analíticos automatizados a los datos se puede denominar análisis de datos.

Ejemplo:

El auditor puede utilizar una hoja de cálculo para realizar una comparación de importes reales registrados con importes presupuestados, o puede aplicar un procedimiento más avanzado, extrayendo datos del sistema de información de la entidad y analizando posteriormente esos datos utilizando técnicas de visualización para identificar tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que pueden justificar procedimientos específicos de valoración del riesgo.

Observación e inspección (Ref: Apartado 14(c))

Por qué se realizan la observación e inspección como procedimientos de valoración del riesgo

A32. La observación y la inspección pueden sustentar, corroborar o contradecir las indagaciones ante la dirección y ante otras personas, y pueden asimismo proporcionar información acerca de la entidad y de su entorno.

Graduación

A33. Cuando las políticas y procedimientos no están documentados, o la entidad tiene controles menos formales, es posible que el auditor aún pueda obtener alguna evidencia de auditoría que sustente la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante la observación o inspección de la realización del control.

Ejemplos:

- El auditor puede obtener conocimiento de los controles en un recuento de existencias, incluso si no han sido documentados por la entidad, mediante la observación directa.
- El auditor puede observar la segregación de funciones.
- El auditor puede observar cómo se introducen las contraseñas.

Observación e inspección como procedimientos de valoración del riesgo

A34. Los procedimientos de valoración del riesgo pueden incluir la observación o inspección de:

- Las operaciones de la entidad.
- Documentos internos (como planes y estrategias de negocio), registros y manuales de control interno.
- Informes preparados por la dirección (como, por ejemplo, informes de gestión trimestrales y estados financieros intermedios) y por los responsables del gobierno de la entidad (como, por ejemplo, actas de las reuniones del consejo de administración).
- Los locales e instalaciones industriales de la entidad.
- La información obtenida de fuentes externas como revistas de negocios y económicas; informes de analistas, bancos o de agencias de calificación; publicaciones normativas o financieras; u otros documentos externos acerca de los resultados de la entidad (como los que se mencionan en el apartado A79).
- Los comportamientos y actuaciones de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad (como la observación de una reunión del comité de auditoría).

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Herramientas y técnicas automatizadas

A35. Las herramientas y técnicas automatizadas también se pueden utilizar para observar o inspeccionar, en especial activos, por ejemplo, mediante el uso de herramientas de observación remota (por ejemplo, un dron).

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A36. Los procedimientos de valoración del riesgo aplicados por los auditores de entidades del sector público también pueden incluir la observación e inspección de documentos preparados por la dirección para el Parlamento, por ejemplo, documentos relacionados con informes obligatorios sobre resultados.

Información procedente de otras fuentes (Ref: Apartado 15)

Por qué el auditor tiene en cuenta información procedente de otras fuentes

A37. La información obtenida de otras fuentes puede ser relevante para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material proporcionando información y perspectiva sobre:

- La naturaleza de la entidad y sus riesgos de negocio y los cambios que se pueden haber producido con respecto a periodos anteriores.
- La integridad y los valores éticos de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, que también pueden ser relevantes para el conocimiento del entorno de control por el auditor.
- El marco de información financiera aplicable y su aplicación a la naturaleza y las circunstancias de la entidad.

Otras fuentes relevantes

A38. Otras fuentes de información relevantes incluyen:

- Los procedimientos del auditor relativos a la aceptación o continuidad de las relaciones con el cliente o el encargo de auditoría de conformidad con la NIA 220, incluidas las conclusiones alcanzadas al respecto[72].
- Otros encargos realizados por el socio del encargo para la entidad. Es posible que el socio del encargo haya obtenido conocimiento relevante para la auditoría, incluido conocimiento sobre la entidad y su entorno, al realizar otros encargos para la entidad. Dichos encargos pueden incluir encargos de procedimientos acordados u otros encargos de auditoría o de aseguramiento, incluidos trabajos para responder a requerimientos adicionales de información en la jurisdicción.

Información obtenida de la experiencia anterior con la entidad y de auditorías anteriores (Ref: Apartado 16)

Por qué la información de auditorías anteriores es importante para la auditoría actual

A39. La experiencia previa del auditor con la entidad y la de los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores le pueden proporcionar información relevante para la determinación de la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

[72] NIA 220, Control de calidad de la auditoría de estados financieros, apartado 12

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Naturaleza de la información de auditorías anteriores

A40. La experiencia previa del auditor con la entidad y los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores pueden proporcionar al auditor información sobre cuestiones como:

- Incorrecciones pasadas y si fueron oportunamente corregidas.
- La naturaleza de la entidad y su entorno, y el sistema de control interno de la entidad (incluidas las deficiencias de control).
- Cambios significativos que pueden haberse producido en la entidad o en sus operaciones desde el periodo anterior.
- Aquellos tipos específicos de transacciones y otros hechos o saldos contables (y la correspondiente información a revelar) para los que el auditor experimentó dificultades en la aplicación de los procedimientos de auditoría necesarios, por ejemplo, debido a su complejidad.

A41. Si el auditor tiene intención de utilizar esa información para los fines de la auditoría actual, se requiere que determine si la información obtenida de su experiencia anterior con la entidad y de procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores sigue siendo relevante y fiable. Si han cambiado la naturaleza o las circunstanciad de la entidad, o se ha obtenido nueva información, es posible que la información de periodos anteriores no siga siendo relevante o fiable para la auditoría actual. Con el fin de determinar si se han producido cambios que puedan afectar a la relevancia y fiabilidad de dicha información, el auditor puede realizar indagaciones y aplicar otros procedimientos de auditoría adecuados, tales como la comprobación paso a paso de sistemas relevantes. Si la información no es fiable, el auditor puede considerar aplicar procedimientos adicionales que sean adecuados en función de las circunstancias.

Discusión por el equipo del encargo (Ref: Apartados 17-18)

Por qué se requiere que el equipo del encargo discuta la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material.

A42. La discusión entre los miembros del equipo del encargo sobre la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material:

- Proporciona una oportunidad a los miembros del equipo del encargo con más experiencia, incluido el socio del encargo, de compartir su información basada en su conocimiento de la entidad. Compartir información contribuye a mejorar el conocimiento de todos los miembros del equipo del encargo.
- Permite a los miembros del equipo del encargo intercambiar información sobre los riesgos de negocio a los que está sometida la entidad, sobre el modo en que los factores de riesgo inherente pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, así como sobre el modo en que los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude o error y sobre su posible localización.
- Ayuda a los miembros del equipo del encargo en la obtención de un mejor conocimiento de la posibilidad de que los estados financieros contengan una incorrección material en el área específica que les ha sido asignada, así como la comprensión de la manera en que los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados por ellos pueden afectar a otros aspectos de la auditoría, incluidas las decisiones sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos posteriores de auditoría. En especial, la discusión ayuda a los miembros del equipo del encargo a considerar en mayor medida información contradictoria basada en el conocimiento de cada uno de los miembros acerca de la naturaleza y las circunstancias de la entidad.
- Proporciona una base para que los miembros del equipo del encargo se comuniquen y compartan nueva información, obtenida en el curso de la auditoría, que puede afectar a la valoración del riesgo de incorrección material o a los procedimientos de auditoría realizados para responder a dichos riesgos.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

La NIA 240 requiere que la discusión por el equipo del encargo ponga un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude[73].

(a) A43. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia de auditoría y una discusión por el equipo del encargo sólida y abierta, incluido para auditorías recurrentes, puede conducir a una mejor identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Otro resultado de la discusión puede ser que el auditor identifique áreas específicas de la auditoría para las que puede ser especialmente importante aplicar el escepticismo profesional y puede llevar a la participación de miembros del equipo del encargo con mayor experiencia y la cualificación adecuada para participar en la aplicación de procedimientos de auditoría relacionados con esas áreas.

Graduación

A44. Cuando el encargo es realizado por una sola persona, como un profesional ejerciente individual (es decir, cuando no sería posible una discusión por el equipo del encargo), considerar las cuestiones mencionadas en los apartados A42 y A46 puede, sin embargo, ayudar al auditor a identificar dónde puede haber riesgos de incorrección material.

A45. Cuando el encargo es realizado por un equipo del encargo numeroso, como en el caso de la auditoría de los estados financieros de un grupo, no siempre es necesario o práctico que participen todos los miembros en una misma discusión (como, por ejemplo, en el caso de una auditoría en múltiples ubicaciones), ni es necesario que todos los miembros del equipo del encargo estén informados de todas las decisiones que se tomen en la discusión. El socio del encargo puede discutir las cuestiones con miembros clave del equipo del encargo, incluidos, si se considera adecuado, aquéllos con cualificaciones o conocimientos específicos y los responsables de las auditorías de los componentes, delegando la discusión con otros miembros, teniendo en cuenta la extensión de la comunicación a la totalidad del equipo del encargo que se considera necesaria. Puede ser útil un plan de comunicaciones acordado por el socio del encargo.

Discusión sobre la información a revelar del marco de información financiera aplicable.

A46. Como parte de la discusión entre los miembros del equipo del encargo, la consideración de los requerimientos de información a revelar del marco de información financiera aplicable ayuda en la identificación, al inicio de la auditoría, de dónde puede haber riesgos de incorrección material en relación con la información a revelar, incluso en casos en los que el marco de información financiera aplicable sólo requiere información a revelar simplificada. Algunas de las cuestiones que puede discutir el equipo del encargo incluyen:

- cambios en los requerimientos de información financiera que pueden producir información a revelar significativa nueva o revisada;
- cambios en el entorno, en la situación financiera o en las actividades de la entidad que pueden tener como resultado información a revelar significativa nueva o revisada, por ejemplo, una combinación de negocios significativa en el periodo objeto de auditoría;
- información a revelar para la cual ha podido ser difícil en el pasado obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada;
- información a revelar sobre cuestiones complejas, incluidas las que requieren juicios significativos de la dirección acerca de la información a revelar.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

[73] NIA 240, apartado 16

A47. Como parte de la discusión entre los miembros del equipo del encargo por auditores de entidades del sector público, también se puede considerar cualquier objetivo adicional más amplio, y los riesgos relacionados, que origina el mandato de auditoría o de las obligaciones de las entidades del sector público.

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 19–27)

Los **Anexos 1 a 6** contienen consideraciones adicionales en relación con la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad.

Obtención del conocimiento requerido (Ref: Apartados 19–27)

A48. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno es un proceso dinámico e iterativo de recopilación, actualización y análisis de información durante toda la auditoría. En consecuencia, las expectativas del auditor pueden cambiar a medida que se obtiene nueva información.

A49. El conocimiento del auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable también puede ayudarle en el desarrollo de expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos. Estos tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que se esperan significativos constituyen las bases del alcance del conocimiento del auditor del sistema de información de la entidad.

Por qué se requiere la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartados 19–20)

A50. El conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable le ayuda en la comprensión de los hechos y condiciones que son relevantes para la entidad y en la identificación del modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y el grado en que lo hacen. Dicha información constituye un marco de referencia dentro del cual el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material. Este marco de referencia también ayuda al auditor a planificar la auditoría y aplicar su juicio y escepticismo profesionales durante toda la auditoría, por ejemplo:

- en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) u otras normas aplicables (por ejemplo, las relacionadas con los riesgos de fraude de conformidad con la NIA 240 o al identificar y valorar riesgos relacionados con estimaciones contables de conformidad con la NIA 540 (Revisada));
- en la aplicación de procedimientos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros de conformidad con la NIA250[74];
- en la evaluación de si los estados financieros proporcionan información a revelar adecuada de conformidad con la NIA 700 (Revisada)[75];

[74] NIA 250 (Revisada), Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros, apartado 14

[75] NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros, apartado 13 (e)

- en la determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, de conformidad con la NIA 320[76]; o
- al considerar lo adecuado de la selección y aplicación de políticas contables, así como de las revelaciones de información en los estados financieros.

A51. El conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable también está presente en el modo en que el auditor planifica y aplica procedimientos posteriores de auditoría, por ejemplo:

- en el desarrollo de expectativas para su utilización en la aplicación de procedimientos analíticos de conformidad con la NIA 520[77];
- en el diseño y aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de conformidad con la NIA 330; y
- en la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida (por ejemplo, relativa a las hipótesis o a las manifestaciones verbales y escritas de la dirección).

Graduación

A52. La naturaleza y la extensión del conocimiento que se requiere es una cuestión de juicio profesional del auditor y varía de una entidad a otra en función de la naturaleza y las circunstancias de la entidad, incluido:

- la dimensión y la complejidad de la entidad, incluido su entorno de TI;
- la experiencia previa del auditor con la entidad;
- la naturaleza de los sistemas y procesos de la entidad, incluido si están o no formalizados, y
- la naturaleza y forma de la documentación de la entidad.

A53. Los procedimientos de valoración del riesgo del auditor para obtener el conocimiento requerido pueden ser menos extensos en auditorías de entidades menos complejas y más extensos en el caso de entidades más complejas. Se espera que el grado de conocimiento que debe tener el auditor sea inferior al poseído por la dirección para dirigir la entidad.

A54. Algunos marcos de información financiera permiten que las entidades de pequeña dimensión proporcionen información a revelar más sencilla y menos detallada en los estados financieros. Sin embargo, esto no exime al auditor de la responsabilidad de obtener un conocimiento de la entidad y de su entorno y del modo en que es aplicable a la entidad el marco de información financiera.

A55. La utilización de TI y la naturaleza y extensión de cambios en el entorno de las TI pueden afectar también a las cualificaciones especializadas necesarias para ayudar en la obtención del conocimiento requerido.

La entidad y su entorno (Ref: Apartado 19(a))

La estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad, y su modelo de negocio (Ref: Apartado 19(a)(i))

La estructura organizativa y de propiedad de la entidad

[76] NIA 320, Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría, apartados 10-11

[77] NIA 520, apartado 5

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A56. El conocimiento de la estructura organizativa y de propiedad de la entidad puede permitir al auditor comprender cuestiones como:

- La complejidad de la estructura de la entidad.

Ejemplo:

La entidad puede ser una entidad aislada o su estructura puede incluir filiales, divisiones u otros componentes en múltiples ubicaciones. Además, la estructura legal puede ser diferente de la estructura operativa. Las estructuras complejas a menudo introducen factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de riesgos de incorrección material. Entre esas cuestiones están, por ejemplo, las relativas a la adecuada contabilización del fondo de comercio, de los negocios conjuntos, de las inversiones o de las entidades con cometido especial y si se han revelado adecuadamente dichas cuestiones en los estados financieros.

- La propiedad y las relaciones entre los propietarios y otras personas o entidades, incluidas las partes vinculadas. Dicho conocimiento puede ayudar en la determinación de si las transacciones con partes vinculadas han sido adecuadamente identificadas, contabilizadas y reveladas en los estados financieros[78].
- La distinción entre los propietarios, los responsables del gobierno de la entidad y la dirección. (b)

Ejemplo:

En entidades menos complejas, sus propietarios pueden participar en la dirección de la entidad por lo que hay poca o ninguna distinción. Por el contrario, como en el caso de algunas entidades cotizadas, puede haber una distinción clara entre la dirección, los propietarios de la entidad y los responsables del gobierno[79].

- La estructura y la complejidad del entorno de TI de la entidad.

Ejemplos:

Una entidad:

- Puede tener, para distintas empresas, múltiples sistemas de TI heredados que no están bien integrados, lo que da lugar a un entorno de TI complejo.
- Puede estar empleando proveedores de servicios externos o internos para algunos aspectos de su entorno de TI (por ejemplo, subcontratando a un tercero para el alojamiento de su entorno de TI o utilizando un centro de servicios compartidos para la gestión centralizada de los procesos de TI en un grupo).

Herramientas y técnicas automatizadas

A57. El auditor puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas para entender los flujos de transacciones y su procesamiento como parte de sus procedimientos para conocer el sistema de información. Un resultado de esos procedimientos puede ser que el auditor obtenga información sobre la estructura organizativa de la entidad o sobre las personas con las que hace negocios (por ejemplo, proveedores, clientes, partes vinculadas).

Consideraciones específicas para entidades del sector público

[78] La NIA 550 establece requerimientos y proporciona orientaciones para las consideraciones del auditor relativas a las partes vinculadas.

[79] La NIA 260 (Revisada), apartados A1 y A2, proporciona orientaciones sobre la identificación de los responsables del gobierno y explica que, en algunos casos, es posible que todos o algunos de los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A58. Es posible que la propiedad de una entidad del sector público no tenga la misma relevancia que en el caso del sector privado porque las decisiones relativas a la entidad puede que se tomen fuera de esta como resultado de procesos políticos. En consecuencia, es posible que la dirección no tenga control sobre ciertas decisiones que se toman. Algunas cuestiones que pueden ser relevantes incluyen comprender la capacidad de la entidad de tomar decisiones unilaterales y la capacidad de otras entidades del sector público para controlar o influir en el mandato y en la dirección estratégica de la entidad.

Ejemplo:

Una entidad del sector público puede estar sujeta a leyes u otras directrices de autoridades que la obliguen a obtener la aprobación de partes externas a la entidad sobre su estrategia y objetivos antes de implementarlos. En consecuencia, las cuestiones relacionadas con el conocimiento de la estructura legal de la entidad pueden incluir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y la clasificación de la entidad (es decir, si la entidad es un ministerio, un departamento, una agencia u otro tipo de entidad).

Gobierno de la entidad

Por qué el auditor obtiene conocimiento del gobierno de la entidad

A59. Tener conocimiento del gobierno de la entidad puede ayudar al auditor a conocer la capacidad de la entidad de proporcionar una supervisión adecuada de su sistema de control interno. Sin embargo, este conocimiento también puede proporcionar evidencia de deficiencias que pueden indicar una mayor susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a riesgos de incorrección material.

Conocimiento del gobierno de la entidad

A60. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento del gobierno de la entidad incluyen:

- Si alguno o todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección.
- La existencia de un consejo no ejecutivo y, en su caso, su separación de la dirección ejecutiva.
- Si los responsables del gobierno de la entidad ocupan puestos que son parte integrante de la estructura legal de una entidad, como, por ejemplo, puestos de administradores.
- La existencia de subgrupos de responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, un comité de auditoría, y las responsabilidades de esos grupos.
- Las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad en la supervisión de la información financiera, incluida la aprobación de los estados financieros.

El modelo de negocio de la entidad

El **Anexo 1** contiene consideraciones adicionales para la obtención de conocimiento de la entidad y de su modelo de negocio, así como consideraciones adicionales relativas a la auditoría de entidades con cometido especial.

Por qué el auditor obtiene conocimiento del modelo de negocio de la entidad

A61. Conocer los objetivos, estrategia y modelo de negocio de la entidad ayuda al auditor a comprender la entidad en el ámbito estratégico y a comprender los riesgos de negocio que toma y a los que se enfrenta. El conocimiento de los riesgos de negocio que tienen un efecto en los estados financieros ayuda al auditor en la

identificación de los riesgos de incorrección material, puesto que la mayor parte de los riesgos de negocio acaban teniendo consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los estados financieros.

Ejemplos:

El modelo de negocio puede confiar en la utilización de TI de diferentes maneras:

- la entidad vende zapatos en una tienda física y utiliza un sistema avanzado de registro de inventario y de puntos de venta para registrar la venta de zapatos; o
- la entidad vende zapatos por Internet por lo que todas las transacciones de ventas son procesadas en un entorno de TI, incluida el inicio de las transacciones a través de una página web.

Para estas dos entidades, los riesgos de negocio derivados de modelos de negocio significativamente distintos serían sustancialmente diferentes, a pesar de que ambas vendan zapatos.

Conocimiento del modelo de negocio de la entidad

A62. No todos los aspectos del modelo de negocio son relevantes para el conocimiento del auditor. Los riesgos de negocio son más amplios que el riesgo de incorrección material en los estados financieros, aunque lo engloba. El auditor no tiene la responsabilidad de conocer o identificar todos los riesgos de negocio ya que no todos ellos dan lugar a riesgos de incorrección material.

A63. Algunos riesgos de negocio que incrementan la susceptibilidad de riesgos de incorrección material se pueden derivar de:

- Objetivos y estrategias inadecuados, una ejecución ineficaz de las estrategias o cambios o complejidad.
- No reconocer la necesidad de cambio también puede dar lugar a un riesgo de negocio, por ejemplo, por:
  - el desarrollo de nuevos productos o servicios que pueden resultar fallidos;
  - un mercado que, incluso si ha sido desarrollado con éxito, es inadecuado para sustentar un producto o servicio; o
  - defectos en un producto o servicio que pueden producir responsabilidades legales y poner en riesgo la reputación.
- incentivos y presiones sobre la dirección que pueden producir un sesgo intencionado o no de la dirección y, como resultado, afectar a la razonabilidad de hipótesis significativas y a las expectativas de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.

A64. Como ejemplos de cuestiones que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento del modelo de negocio, los objetivos, las estrategias y los correspondientes riesgos de negocio de la entidad que puedan producir un riesgo de incorrección material en los estados financieros cabe citar los siguientes:

- desarrollos sectoriales como la falta de personal o de la especialización necesaria para hacer frente a los cambios en el sector;
- nuevos productos y servicios, lo que puede llevar a un incremento de responsabilidades ligadas a los productos;
- expansión del negocio y que la demanda no haya sido estimada correctamente;
- nuevos requerimientos contables cuando se ha producido una implementación incompleta o incorrecta;
- requerimientos normativos que dan lugar a una mayor vulnerabilidad desde un punto de vista jurídico;
- requerimientos de financiación actuales y prospectivos, tales como la pérdida de financiación debido a la incapacidad de la entidad de cumplir los requerimientos;
- la utilización de TI, como la implementación de un nuevo sistema de TI que afectará tanto a las operaciones como a la información financiera; o
- los efectos de implementar una estrategia, en especial cualquier efecto que pueda dar lugar a nuevos requerimientos contables.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A65. Normalmente, la dirección identifica los riesgos de negocio y desarrolla enfoques para darles respuesta. Dicho proceso de valoración del riesgo es un componente del sistema de control interno de la entidad y se trata en el apartado 22 y en los apartados A109-A113.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A66. Las entidades que operan en el sector público pueden crear y proporcionar valor en modos distintos a las que crean riqueza para los propietarios pero aun así tienen un "modelo de negocio" con un objetivo específico. Las cuestiones de las que los auditores del sector público pueden obtener conocimiento que son relevantes para el modelo de negocio de la entidad incluyen:

- Conocimiento de las actividades relevantes del gobierno, incluidos los programas relacionados.
- Objetivos de los programas y estrategias, incluidos los elementos políticos.

A67. En el caso de auditorías de entidades del sector público, los "objetivos de la dirección" pueden estar influenciados por requerimientos para demostrar la rendición de cuentas públicamente e incluir objetivos que tengan su origen en las disposiciones legales, reglamentarias o de otro tipo.

Factores sectoriales, normativos y otros factores externos (Re.: Apartado 19(a) (ii))

Factores sectoriales

A68. Los factores sectoriales relevantes incluyen las condiciones relativas al sector, tales como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y los avances tecnológicos. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar son:

- El mercado y la competencia, incluida la demanda, la capacidad y la competencia en precios.
- Actividad cíclica o estacional.
- Tecnología productiva relativa a los productos de la entidad.
- Disponibilidad y coste de la energía.

A69. El sector en el que la entidad desarrolla su actividad puede dar lugar a riesgos específicos de incorrección material debidos a la naturaleza de los negocios o al grado de regulación.

Ejemplo:

En el sector de la construcción, los contratos a largo plazo pueden implicar estimaciones significativas de ingresos y gastos que den lugar a riesgos de incorrección material. En estos casos, es importante que el equipo del encargo incluya miembros con el conocimiento y la experiencia suficientes[80].

Factores normativos

[80] NIA 220, apartado 14

A70. Los factores normativos relevantes incluyen el entorno normativo. El entorno normativo comprende, entre otros, el marco de información financiera aplicable y el entorno legal y político y cualquier cambio que se haya producido en ellos. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar son:

- Marco normativo en el caso de un sector regulado, por ejemplo, requerimientos prudenciales, incluido la correspondiente información a revelar.
- La legislación y normativa que afecten significativamente a las operaciones de la entidad, por ejemplo, disposiciones legales y reglamentarias laborales.
- Legislación y disposiciones reglamentarias fiscales.
- Políticas gubernamentales que afecten en la actualidad al desarrollo de la actividad de la entidad, tales como política monetaria, incluidos los controles de cambio, política fiscal, incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda públicos), y políticas arancelarias o de restricción al comercio.
- Requerimientos medioambientales que afecten al sector y a la actividad de la entidad.

A71. La NIA 250 (Revisada) incluye algunos requerimientos específicos en relación con el marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera[81].

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A72. En el caso de la auditoría de entidades del sector público, pueden existir disposiciones legales y reglamentarias específicas que afecten a las operaciones de la entidad. Puede ser indispensable la consideración de estos elementos para conocer la entidad y su entorno.

Otros factores externos

A73. Otros factores externos que afectan a la entidad y que el auditor puede considerar incluyen las condiciones económicas generales, los tipos de interés y la disponibilidad de financiación, así como la inflación o la revaluación de la moneda.

Mediciones utilizadas por la dirección para evaluar el resultado financiero de la entidad (Ref: Apartado 19(a) (iii))

Por qué el auditor debe conocer las mediciones utilizadas por la dirección

A74. El conocimiento de las mediciones utilizadas por la entidad ayuda al auditor en la consideración de si esas mediciones, utilizadas tanto externa como internamente, generan presiones a la entidad para alcanzar los resultados previstos. Esas presiones pueden motivar a la dirección para llevar a cabo actuaciones que incrementen la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección o fraude (por ejemplo, para mejorar los resultados o preparar a sabiendas estados financieros con incorrecciones) (véase la NIA 240 en relación con los requerimientos y orientaciones sobre los riesgos de fraude).

A75. Las mediciones también pueden indicar al auditor la probabilidad de riesgos de incorrección material de información financiera relacionada. Por ejemplo, las mediciones de resultados pueden indicar que la entidad experimenta un rápido crecimiento o una rentabilidad inusuales en comparación con otras entidades del mismo sector.

Mediciones utilizadas por la dirección

[81] NIA 250 (Revisada), apartado 13

A76. Normalmente, la dirección y otras personas miden y revisan las cuestiones que consideran importantes. Las indagaciones ante la dirección pueden revelar que esta confía en algunos indicadores clave, tanto a disposición del público como no, para evaluar el resultado financiero y adoptar medidas. En esos casos, el auditor puede identificar mediciones del resultado relevantes, tanto internas como externas, considerando la información que emplea la dirección para gestionar su empresa. Si dicha indagación indica la ausencia de medición o revisión de resultados, puede haber un mayor riesgo de que las incorrecciones no sean detectadas y corregidas.

A77. Los indicadores clave para evaluar el resultado financiero pueden incluir:

- Indicadores clave de resultados (financieros y no financieros), así como ratios y tendencias clave y estadísticas de operaciones claves.
- Análisis comparativo del resultado financiero entre periodos.
- Presupuestos, pronósticos, análisis de desviaciones, información por segmentos, así como informes de resultados por divisiones, departamentos u otros niveles.
- Mediciones del desempeño de los empleados y políticas de incentivos.
- Comparación del resultado de una entidad con los de la competencia.

Graduación (Ref: Apartado 19(a) (iii))

A78. Los procedimientos que se apliquen para conocer las mediciones de la entidad pueden variar dependiendo del tamaño o de la complejidad de la entidad, así como de la participación de los propietarios o de los responsables del gobierno de la entidad en la dirección de esta.

Ejemplos:

- En el caso de algunas entidades menos complejas, las condiciones de la financiación bancaria (es decir, clausulas bancarias) pueden estar ligadas a mediciones de resultado específicas relacionadas con el resultado o la situación financiera de la entidad (por ejemplo, un fondo de maniobra máximo). El conocimiento por el auditor de las mediciones del resultado utilizadas por el banco puede ayudar a identificar áreas en las que existe una mayor susceptibilidad de riesgo de incorrección material.
- En el caso de algunas entidades cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, como las que operan en el sector asegurador o bancario, el resultado o la situación financiera se pueden medir utilizando requerimientos normativos (por ejemplo, requerimientos normativos sobre ratios tales como de capitalización o de liquidez que se deben alcanzar). El conocimiento por el auditor de estas mediciones del resultado le puede ayudar a identificar áreas en las que existe una mayor susceptibilidad de riesgo de incorrección material.

Otras consideraciones

A79. Es posible que terceros revisen y analicen también el resultado de la entidad, en especial, en el caso de entidades cuya información financiera está a disposición del público. El auditor también puede tener en cuenta información a disposición del público como ayuda para obtener un mayor conocimiento del negocio o identificar información contradictoria como la procedente de:

• Analistas o agencias de calificación crediticia.
- Noticias y otros medios de comunicación, incluidas las redes sociales.
- Autoridades fiscales.
- Autoridades reguladoras.
- Sindicatos.
- Proveedores de financiación.

Dicha información financiera se puede, a menudo, obtener de la entidad auditada.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A80. La medición y revisión del resultado financiero no es lo mismo que el seguimiento del sistema de control interno (que se trata como componente del sistema de control interno en los apartados A114– A122), aunque sus propósitos se pueden solapar:

- La medición y revisión del resultado financiero tiene como finalidad comprobar si los resultados de la entidad cumplen los objetivos fijados por la dirección (o por terceros).
- Por el contrario, el seguimiento del sistema de control interno se ocupa de hacer un seguimiento de la eficacia de los controles incluidos los que están relacionados con la medición y revisión por la dirección de los resultados financieros.

Sin embargo, en algunos casos, los indicadores de resultados pueden proporcionar también información que permite a la dirección identificar deficiencias de control.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A81. Además de considerar las mediciones relevantes utilizadas por una entidad del sector público para valorar el resultado financiero de la entidad, los auditores de entidades del sector público también pueden tener en cuenta información no financiera como el logro de resultados de interés público (por ejemplo, el número de personas que han recibido ayuda de un determinado programa).

El marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 19(b))

Conocimiento del marco de información financiera aplicable y de las políticas contables de la entidad

A82. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento del marco de información financiera aplicable de la entidad y el modo en que se aplica en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno incluyen:

- Las prácticas contables de la entidad en referencia al marco de información financiera aplicable, tales como:
  - Principios contables y prácticas sectoriales específicas, incluidos los relativos a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los estados financieros
  - que sean significativos en el sector (por ejemplo, préstamos e inversiones, en el caso del sector bancario, o investigación y desarrollo en la industria farmacéutica).
  - Reconocimiento de ingresos.
  - Contabilización de instrumentos financieros, incluidas las correspondientes pérdidas por insolvencias.
  - Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera.
  - Contabilización de transacciones inusuales o complejas incluidas aquéllas en áreas controvertidas o novedosas (por ejemplo, contabilización de criptomonedas).
- El conocimiento de la selección y aplicación de políticas contables, incluido cualquier cambio en ellas, así como los motivos de esos cambios, puede comprender cuestiones como:
  - Los métodos utilizados por la entidad para reconocer, medir, presentar y revelar transacciones significativas e inusuales.
  - El efecto de políticas contables significativas en áreas emergentes o controvertidas para las que hay una falta de orientaciones autorizadas o de consenso.
  - Cambios en el entorno, tales como cambios en el marco de información financiera aplicable o reformas fiscales que pueden hacer necesario un cambio en las políticas contables de la entidad.
  - Normas de información financiera y disposiciones legales y reglamentarias que son nuevas para la entidad, así como el modo y momento en que la entidad adoptará o cumplirá dichos requerimientos.

A83. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno puede ayudar al auditor a considerar si se pueden esperar cambios en la información financiera de la entidad (por ejemplo, con respecto a otros periodos).

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplo:

Si una entidad ha sido parte de una combinación de negocios significativa durante el ejercicio, es probable que el auditor espere cambios en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relativos a dicha combinación de negocios. Por el contrario, si no se produjeron cambios significativos en el marco de información financiera durante el periodo, el conocimiento del auditor puede ayudar a confirmar que sigue siendo aplicable el conocimiento obtenido en el periodo anterior.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A84. El marco de información financiera aplicable en una entidad del sector público es determinado por los marcos legales y reglamentarios relevantes para cada jurisdicción o dentro de cada área geográfica. Algunas cuestiones que se pueden considerar en la aplicación por la entidad de los requerimientos de información financiera aplicables y el modo en que se aplican en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno incluyen, si la entidad aplica plenamente el criterio contable del devengo o si aplica el criterio contable de caja de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, o un criterio mixto.

Modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección (Ref: Apartado 19(c))

En el **Anexo 2** figuran ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material, clasificados por factor de riesgo inherente.

Por qué el auditor conoce los factores de riesgo inherente al conocer la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable

A85. El conocimiento de la entidad y de su entorno y del marco de información financiera aplicable ayuda al auditor en la identificación de hechos o condiciones cuyas características pueden afectar a la susceptibilidad de las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar a incorrección. Estas características son factores de riesgo inherente. Los factores de riesgo inherente pueden afectar a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección al influir en la probabilidad de que exista una incorrección o en la magnitud de la posible incorrección si existe. El conocimiento del modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección puede facilitar al auditor un conocimiento preliminar de la probabilidad o magnitud de las incorrecciones, lo que ayuda al auditor a identificar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de conformidad con el apartado 28(b). El conocimiento del grado en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección también ayuda al auditor en la valoración de la probabilidad y la magnitud de una posible incorrección cuando valora el riesgo inherente de conformidad con el apartado 31(a). En consecuencia, el conocimiento de los factores de riesgo inherente también puede ayudar al auditor en el diseño y aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330.

A86. La identificación por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y la valoración del riesgo inherente también pueden verse influidas por evidencia de auditoría obtenida por él en la aplicación de otros procedimientos de valoración del riesgo, de procedimientos posteriores de auditoría o en el cumplimiento de otros requerimientos de las NIA (véanse los apartados A95, A103, A111, A121, A124 y A151).

El efecto de los factores de riesgo inherente sobre un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar

A87. El grado de susceptibilidad de incorrección de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar originada por la complejidad o la subjetividad, a menudo, está estrechamente vinculado al grado en el que está sujeto a cambios o incertidumbre.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

_____

Ejemplo:

Si la entidad tiene una estimación contable basada en hipótesis cuya selección está sujeta a juicio significativo, es probable que la medición de la estimación contable esté afectada tanto por subjetividad como por incertidumbre.

A88. Cuanto mayor sea el grado de susceptibilidad de incorrección material de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar debida a complejidad o subjetividad, mayor será la necesidad del auditor de aplicar escepticismo profesional. Además, cuando un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar es susceptible de incorrección debido a complejidad, subjetividad, cambio o incertidumbre, estos factores de riesgo inherente pueden crear oportunidades para el sesgo de la dirección, intencionado o no, y afectar a la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección. La identificación por el auditor de los riesgos de incorrección material y la valoración del riesgo inherente en las afirmaciones también pueden verse afectadas por las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente.

A89. Hechos o condiciones que pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección también pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección debida a otros factores de riesgo de fraude. En consecuencia, esta puede ser información relevante para su uso de conformidad con el apartado 24 de la NIA 240, que requiere que el auditor evalúe si la información obtenida mediante otros procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas indica la presencia de uno o varios factores de riesgo de fraude.

Obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 21–27)

En el **Anexo 3** se describen con mayor detalle la naturaleza del sistema de control interno de la entidad y limitaciones inherentes al control interno, respectivamente. En el anexo 3 también se proporciona una explicación adicional de los componentes de un sistema de control interno a efectos de las NIA.

A90. El conocimiento del auditor del sistema de control interno de la entidad se obtiene mediante los procedimientos de valoración del riesgo aplicados para conocer y evaluar cada uno de los componentes del sistema de control interno como se explica en los apartados 21 a 27.

A91. Los componentes del sistema de control interno a efectos de esta NIA pueden no reflejar necesariamente el modo en que una entidad diseña, implementa y mantiene su sistema de control interno, o el modo en que clasifica un determinado componente. Las entidades pueden utilizar una terminología o marcos distintos para describir los diversos aspectos del sistema de control interno. A efectos de una auditoría, los auditores también pueden utilizar una terminología o marcos distintos siempre que se traten todos los componentes descritos en esta NIA.

Graduación

A92. La manera en que se diseña, implementa y mantiene el sistema de control interno de la entidad varía según la dimensión y la complejidad de esta. Por ejemplo, las entidades menos complejas pueden utilizar controles (es decir, políticas y procedimientos) menos estructurados o más sencillos para alcanzar sus objetivos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A93. Los auditores de entidades del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales con respecto al control interno, por ejemplo, informar sobre el cumplimiento de un determinado código de conducta o informar sobre los gastos con cargo al presupuesto. Los auditores de entidades del sector público pueden igualmente tener responsabilidades de informar sobre el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias o de

otro tipo. En consecuencia, es posible que su consideración del sistema de control interno sea más amplia y detallada.

Tecnologías de la información en los componentes del sistema de control interno de la entidad

En el **Anexo 5** se proporcionan orientaciones adicionales en relación con el conocimiento de la utilización por la entidad de las TI en los componentes del sistema de control interno.

A94. El objetivo global y el alcance de una auditoría no son diferentes si una entidad opera en un entorno mayoritariamente manual, un entorno totalmente automatizado o un entorno en el que se combinan elementos manuales y automatizados (es decir, controles manuales y automatizados y otros recursos utilizados en el sistema de control interno de la entidad).

Conocimiento de la naturaleza de los componentes del sistema de control interno de la entidad

A95. En la evaluación de la eficacia del diseño de los controles y de si han sido implementados (véanse los apartados A175 a A181), el conocimiento por el auditor de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad proporciona un conocimiento preliminar del modo en que la entidad identifica los riesgos de negocio y del modo en que responde a estos. También puede influir en la identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material de diferentes formas (véase el apartado A86). Esto ayuda al auditor en el diseño y la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría, incluida cualquier previsión de comprobar la eficacia operativa de los controles. Por ejemplo:

- Es más probable que el conocimiento por el auditor del entorno de control de la entidad, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y el proceso de la entidad para el seguimiento de los componentes de los controles afecten a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.
- Es más probable que el conocimiento por el auditor del sistema de información y de comunicación de la entidad y del componente de actividades de control de la entidad afecten a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Entorno de control, proceso de valoración del riesgo por la entidad y proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 21-24)

A96. Los controles en el entorno de control, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y el proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad son principalmente controles indirectos (es decir, controles que no son suficientemente precisos para prevenir, detectar o corregir incorrecciones en las afirmaciones, pero que sustentan a otros controles y pueden, por lo tanto, tener un efecto indirecto en la probabilidad de que se detecte o prevenga una incorrección oportunamente). No obstante, algunos controles de estos componentes también pueden ser controles directos.

Por qué se requiere que el auditor tenga conocimiento del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo por la entidad y del proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad

A97. El entorno de control proporciona un fundamento global para el funcionamiento de los demás componentes del sistema control interno. El entorno de control no previene ni detecta y corrige incorrecciones directamente. Puede, sin embargo, influir en la eficacia de controles en otros componentes del sistema de control interno. Del mismo modo, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y su proceso de seguimiento del sistema de control interno están diseñados para funcionar de un modo que también sustenta la totalidad del sistema de control interno.

A98. Debido a que esos componentes son el fundamento de todo el sistema de control interno de la entidad, cualquier deficiencia en su funcionamiento podría tener efectos generalizados en la preparación de los estados financieros. En consecuencia, el conocimiento y evaluación de esos componentes por el auditor afectan a su identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y también pueden afectar a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros afectan al diseño por el auditor de respuestas globales, que incluyen, como se explica en la NIA 330, una influencia sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría[82].

Obtención de conocimiento del entorno de control (Ref: Apartado 21)

Graduación

A99. Es probable que la naturaleza del entorno de control en una entidad menos compleja sea diferente del entorno de control den una entidad más compleja. Por ejemplo, puede ocurrir que entre los responsables del gobierno de una entidad menos compleja no haya un miembro independiente o externo, y la función de gobierno pueda ser desempeñada directamente por el propietario-gerente cuando no existen otros propietarios. En consecuencia, algunas consideraciones sobre el entorno de control de la entidad pueden ser menos relevantes o no ser aplicables.

A100. Además, es posible que en entidades menos complejas no esté disponible en forma documentada la evidencia de auditoría relativa a los elementos del entorno de control, en especial cuando la comunicación entre la dirección y el resto del personal es informal, pero la evidencia aún puede ser adecuadamente relevante y fiable en función de las circunstancias.

Ejemplos:

- La estructura organizativa en una entidad menos compleja probablemente sea más sencilla y pueda incluir un reducido número de empleados que participen en funciones relacionadas con la información financiera.
- Si la función de gobierno es desempeñada directamente por el propietario-gerente, el auditor puede determinar que no es relevante la independencia de los responsables del gobierno de la entidad.
- Es posible que las entidades menos complejas no tengan un código de conducta escrito pero que, en su lugar, hayan desarrollado una cultura que resalte la importancia de un comportamiento íntegro y ético a través de la comunicación verbal y del ejemplo de la dirección. En consecuencia, las actitudes, compromisos y actuaciones de la dirección o del propietario-gerente son de especial importancia para el conocimiento por el auditor del entorno de control de una entidad menos compleja.

Conocimiento del entorno de control (Ref: Apartado 21(a))

A101. Se puede obtener evidencia de auditoría para el conocimiento del entorno de control mediante una combinación de indagaciones y otros procedimientos de valoración del riesgo (por ejemplo, la corroboración de la información resultante de indagaciones mediante la observación o la inspección de documentos).

A102. En la consideración del grado en que la dirección demuestra un compromiso con la integridad y los valores éticos, el auditor puede obtener conocimiento mediante indagaciones ante la dirección y los empleados y considerando información de fuentes externas acerca de:

[82] NIA 330, apartados A1–A3

- el modo en que la dirección comunica a los empleados su opinión relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético; e
- inspeccionando el código de conducta escrito de la dirección y observando si actúa de un modo acorde con dicho código.

Evaluación del entorno de control (Ref: Apartado 21(b))

Por qué el auditor evalúa el entorno de control

A103. La evaluación por el auditor del modo en que la entidad demuestra un comportamiento congruente con su compromiso con la integridad y los valores éticos; de si el entorno de control proporciona un fundamento adecuado para los demás componentes del sistema control interno de la entidad y de si alguna deficiencia de control identificada menoscaba los demás componentes del sistema de control interno de la entidad ayuda al auditor en la identificación de posibles asuntos en otros componentes del sistema de control interno. Esto es así porque el entorno de control es el fundamento de los demás componentes del sistema de control interno de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor a conocer los riesgos a los que se enfrenta la entidad y, en consecuencia, a identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

La evaluación por el auditor del entorno de control

A104. La evaluación por el auditor del entorno de control se basa en el conocimiento obtenido de conformidad con el apartado 21(a).

A105. Es posible que algunas entidades sean dominadas por una única persona que puede actuar con mucha discrecionalidad. Las actuaciones y actitudes de esa persona pueden tener un efecto generalizado sobre el entorno de control. Dicho efecto puede ser positivo o negativo.

Ejemplo:

Es posible que la participación directa de una única persona sea clave para permitir a la entidad alcanzar su objetivo de crecimiento y otros y también puede contribuir de modo significativo a un sistema de control interno eficaz. Por otra parte, esa concentración de conocimiento y autoridad también puede llevar a una mayor susceptibilidad de incorrección a través de la elusión de los controles por la dirección.

A106. El auditor puede considerar el modo en que los diferentes elementos del entorno de control pueden verse influenciados por la filosofía y el estilo operativo de la alta dirección teniendo en cuenta la participación de los miembros independientes de los responsables del gobierno de la entidad.

A107. A pesar de que el entorno de control puede proporcionar un fundamento adecuado para el sistema de control interno y puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, un entorno de control adecuado no es necesariamente un elemento disuasorio del fraude.

Ejemplo:

Unas políticas y procedimientos de recursos humanos dirigidas a contratar personal competente para las áreas financiera, contable y de TI pueden mitigar los riesgos de que se produzcan errores en el procesamiento y el registro de la información financiera. Sin embargo, es posible que esas políticas y procedimientos no mitiguen la elusión de los controles por la alta dirección (por ejemplo, para sobrevalorar los beneficios).

A108. La evaluación por el auditor del entorno de control en relación con la utilización de TI por la entidad puede incluir cuestiones tales como:

- Si la gobernanza sobre las TI es acorde con la naturaleza y complejidad de la entidad y de sus operaciones de negocio realizadas a través de TI, incluida la complejidad o madurez de la plataforma o arquitectura tecnológicas de la entidad y hasta qué punto confía la entidad en aplicaciones de TI para sustentar su información financiera.
- La estructura organizativa de la dirección en relación con las TI y los recursos asignados (por ejemplo, si la entidad ha invertido en un entorno de TI adecuado y en las mejoras necesarias, o si se ha contratado al suficiente número de personas con la cualificación adecuada incluso cuando la entidad utiliza software comercial (con pocas o ninguna modificación)).

Obtención de conocimiento del proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartados 22-23)

Conocimiento del proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartado 22(a))

A109. Como se explica en el apartado A62, no todos los riesgos de negocio dan lugar a riesgos de incorrección material. Para conocer el modo en que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad han identificado los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros, y han tomado decisiones con respecto a las actuaciones para responder a dichos riesgos, las cuestiones que el auditor puede considerar incluyen el modo en que la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad:

- han especificado los objetivos de la entidad con la suficiente precisión y claridad para permitir la identificación y valoración de los riesgos relacionados con esos objetivos;
- han identificado los riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad y han analizado los riesgos como base para determinar el modo en que se deberían gestionar y
- han considerado la posibilidad de fraude al considerar los riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad[83].

A110. El auditor puede considerar las implicaciones de dichos riesgos de negocio para la preparación de los estados financieros de la entidad y otros aspectos de su sistema de control interno.

Evaluación del proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartado 22(b))

Por qué el auditor evalúa si el proceso de valoración del riesgo por la entidad es adecuado

A111. La evaluación por el auditor del proceso de valoración del riesgo por la entidad le puede ayudar a comprender dónde ha identificado la entidad riesgos que pueden existir y cómo ha respondido a esos riesgos. La evaluación por el auditor del modo en que la entidad identifica los riesgos de negocio y del modo en que los valora y responde ayuda al auditor a conocer si los riesgos a los que se enfrenta la entidad han sido identificados, valorados y resueltos como corresponde a la naturaleza y complejidad de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

Evaluación de si el proceso de valoración del riesgo por la entidad es adecuado (Ref: Apartado 22(b))

[83] NIA 240, apartado 19

A112. La evaluación por el auditor de lo adecuado que es el proceso de valoración del riesgo por la entidad se basa en el conocimiento obtenido de conformidad con el apartado 22(a).

Graduación

A113. La consideración de que el proceso de valoración del riesgo por la entidad sea adecuado a las circunstancias de la entidad teniendo en cuenta la naturaleza y complejidad de esta es una cuestión de juicio profesional del auditor.

Ejemplo:

En algunas entidades menos complejas, y en especial las entidades dirigidas por el propietario, se puede realizar una valoración del riesgo adecuada a través de la participación directa de la dirección o del propietario (por ejemplo, el director o el propietario puede dedicar tiempo de manera rutinaria al seguimiento de las actividades de la competencia y otros desarrollos en el mercado para identificar riesgos de negocio emergentes). A menudo, la evidencia de que existe esta valoración del riesgo en este tipo de entidades no está formalmente documentada, pero a través de las discusiones que mantiene el auditor con la dirección puede poner en evidencia que, de hecho, la dirección está realizando procedimientos de valoración del riesgo.

Obtención de conocimiento del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref: Apartado 24)

Graduación

A114. En entidades menos complejas, y en especial en las entidades dirigidas por el propietario, el conocimiento por el auditor del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno a menudo se centra en el modo en que la dirección o el propietario participan directamente en las operaciones dado que puede que no existan otras actividades de seguimiento.

Ejemplo:

Puede ocurrir que la dirección reciba quejas de los clientes relativas a inexactitudes en su declaración mensual que alerten al propietario de la existencia de cuestiones relacionadas con el momento en que se reconocen los pagos de los clientes en los registros contables.

A115. En el caso de entidades en las que no existe un proceso formal para el seguimiento del sistema de control interno, el conocimiento del proceso para el seguimiento del sistema de control interno puede incluir conocer las revisiones periódicas de información de la contabilidad de gestión diseñadas para contribuir al modo en que la entidad previene o detecta incorrecciones.

Conocimiento del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref: Apartado 24(a))

A116. Cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento del modo en que la entidad realiza el seguimiento de su sistema de control interno incluyen:

- el diseño de las actividades de seguimiento, por ejemplo, si el seguimiento es periódico o continuo;
- la realización y frecuencia con la que se realizan las actividades de seguimiento;
- la evaluación de los resultados de las actividades de seguimiento, de manera oportuna, para determinar si los controles han sido eficaces; y

- el modo en que se ha respondido a las deficiencias identificadas a través de medidas correctoras adecuadas, incluida la comunicación oportuna de dichas deficiencias a los responsables de ejecutarlas.

A117. El auditor también puede considerar el modo en que el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno trata el seguimiento de controles de procesamiento de la información en el que interviene la utilización de TI. Esto puede incluir, por ejemplo:

- Controles para el seguimiento de entornos de TI complejos que:
  - evalúan la continuidad de la eficacia del diseño de los controles de procesamiento de la información y los modifican, según corresponda, ante cambios en las condiciones; o
  - evalúan la eficacia operativa de los controles de procesamiento de la información.
- Controles que realizan el seguimiento de las autorizaciones que se aplican en los controles de procesamiento de la información automatizados que aplican la segregación de funciones.
- Controles que realizan el seguimiento del modo en que se identifican y resuelven los errores
  - las deficiencias de controles relacionados con la automatización de la información financiera.

Conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad (Ref: Apartado 24(a) (ii))

El **Anexo 4** contiene consideraciones adicionales para el conocimiento de la función de auditoría interna de una entidad.

A118. Las indagaciones del auditor ante las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna le ayudan a obtener conocimiento sobre la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna. Si el auditor determina que las responsabilidades de la función de auditoría interna están relacionadas con la información financiera de la entidad, puede obtener un mayor conocimiento de las actividades realizadas, o que serán realizadas, por la función de auditoría interna mediante la revisión, en su caso, del plan de auditoría de la función de auditoría interna para el periodo, así como la discusión de dicho plan con las personas adecuadas dentro de la función. Este conocimiento, junto con la información obtenida de las indagaciones del auditor pueden también proporcionar información directamente relevante para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del auditor. Si sobre la base de su conocimiento preliminar de la función de auditoría interna, 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 bien para reducir su extensión es de aplicación la NIA 610 (Revisada 2013)[84].

Otras fuentes de información utilizadas en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

Conocimiento de las fuentes de información (Ref: Apartado 24(b))

A119. Las actividades de seguimiento por la dirección pueden utilizar información contenida en comunicaciones de terceros tales como quejas de clientes o comentarios de las autoridades reguladoras, que pueden ser indicativos de problemas o resaltar áreas en las que se necesitan mejoras.

Por qué se requiere que el auditor tenga conocimiento de las fuentes de información utilizadas por la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

A120. El conocimiento por parte del auditor de las fuentes de información utilizadas por la entidad para el seguimiento del sistema de control interno, incluido si la información que se utiliza es relevante y fiable, le ayuda

[84] NIA 610 (Revisada 2013) Utilización del trabajo de los auditores internos

a evaluar si el proceso para el seguimiento del sistema de control interno es adecuado. Si la dirección asume que la información utilizada para el seguimiento es relevante y fiable sin disponer de una base para dicha hipótesis, los errores que pueden existir en la información podrían llevar a la dirección a alcanzar conclusiones erróneas derivadas de sus actividades de seguimiento.

Evaluación del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref: Apartado 24(c))

Por qué el auditor evalúa si el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno es adecuado

A121. La evaluación por el auditor del modo en que la entidad realiza evaluaciones continuas y puntuales para el seguimiento de la eficacia de los controles le ayuda a conocer si los demás componentes del sistema control interno de la entidad existen y funcionan y, en consecuencia, le ayuda en el conocimiento de los demás componentes del sistema de control interno de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

Evaluación de si el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno es adecuado (Ref: Apartado 24(c))

A122. La evaluación por el auditor de lo adecuado del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno se basa en su conocimiento de dicho proceso.

Sistema de información y comunicación y actividades de control (Ref: Apartado 25–26)

A123. Los controles en el sistema de información y comunicación y en los componentes de actividades de control son principalmente controles directos (es decir, controles lo suficientemente precisos para prevenir, detectar o corregir errores en las afirmaciones).

Por qué se requiere que el auditor tenga conocimiento del sistema de información y comunicación y de los controles en el componente de actividades de control

A124. Se requiere que el auditor tenga conocimiento del sistema de información y comunicación porque el conocimiento de las políticas de la entidad que definen los flujos de transacciones y otros aspectos de las actividades de proceso de la información de la entidad relevantes para la preparación de los estados financieros, y la evaluación de si el componente proporciona un soporte adecuado para la preparación de los estados financieros de la entidad, sustentan la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones por el auditor. Este conocimiento y esta evaluación también pueden tener como resultado la identificación de riesgos de incorrección material en los estados financieros cuando los resultados de los procedimientos del auditor son incongruentes con las expectativas sobre el sistema de control interno de la entidad que se pueden haber formado sobre la base de información obtenida durante el proceso de aceptación o continuidad del encargo (véase el apartado A86).

A125. Se requiere que el auditor identifique controles específicos en el componente de actividades de control y que evalúe su diseño y determine si los controles han sido implementados, ya que ello le ayuda en el conocimiento del enfoque de la dirección para responder a determinados riesgos y, por lo tanto, le proporciona una base para el diseño y aplicación de procedimientos posteriores de auditoría que respondan a esos riesgos como requiere la NIA 330. Cuanto más alto se valore un riesgo dentro del espectro de riesgo inherente, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría. Incluso cuando el auditor no prevé comprobar la eficacia operativa de los controles identificados, el conocimiento del auditor aún puede afectar al diseño de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos de auditoría que respondan a los correspondientes riesgos de incorrección material.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

La naturaleza iterativa del conocimiento del auditor y la evaluación del sistema de información y comunicación, y de las actividades de control

A126. Como se explica en el apartado A49, el conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable le puede ayudar en el desarrollo de expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos. En la obtención de conocimiento del componente del sistema de información y comunicación de conformidad con el apartado 25(a), el auditor puede utilizar esas expectativas iniciales con el fin de determinar la extensión del conocimiento de las actividades de procesamiento de la información que debe obtener.

A127. El conocimiento del sistema de información por el auditor incluye conocer las políticas que definen los flujos de información relativos a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos y otros aspectos relacionados de las actividades de la entidad de procesamiento de la información. Esta información y la que se obtenga de la evaluación por el auditor del sistema de información pueden confirmar o influir más en sus expectativas sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos inicialmente identificados (véase el apartado A126).

A128. En la obtención de conocimiento del modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos entra, fluye y sale del sistema de información de la entidad, es posible que el auditor identifique también controles en el componente de actividades de control que deben ser identificados de conformidad con el apartado 26(a). En la identificación y evaluación de controles en el componente de actividades de control al diseñar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos, el auditor se puede centrar en primer lugar en los controles sobre asientos en el diario y en los controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar.

A129. La valoración por el auditor del riesgo inherente también puede influir en la identificación de controles en el componente de actividades de control. Por ejemplo, es posible que la identificación por el auditor de controles relacionados con riesgos significativos solo se pueda realizar cuando el auditor haya valorado el riesgo inherente en las afirmaciones de conformidad con el apartado 31. Además, es posible que solo se puedan identificar los controles que responden a riesgos para los cuales el auditor ha determinado que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada (de conformidad con el apartado 33) una vez que el auditor haya realizado sus valoraciones de riesgo inherente.

A130. La identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones depende tanto:

- del conocimiento por el auditor de las políticas de la entidad para sus actividades de procesamiento de la información en el sistema de información y en el componente de comunicación, como
- de la identificación y evaluación de controles en el componente de actividades de control.

Obtención de conocimiento del sistema de información y comunicación (Ref: Apartado 25)

Los apartados 15–19 del **Anexo 3** contienen consideraciones adicionales en relación con el sistema de información y comunicación.

Graduación

A131. Es probable que en entidades menos complejas el sistema de información y los procesos de negocio relacionados sean menos sofisticados que en las entidades más complejas, y es probable que el entorno de TI sea menos complejo. No obstante, la función del sistema de información es igual de importante. Las entidades

menos complejas que cuenten con una participación directa de la dirección puede que no necesiten descripciones detalladas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas. En consecuencia, es posible que conocer los aspectos relevantes del sistema de información de la entidad requiera menos esfuerzo en la auditoría de una entidad menos compleja y necesitar más indagación que la observación o la inspección de documentación. Sin embargo, la necesidad de obtener conocimiento sigue siendo importante para proporcionar una base para el diseño de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330 y puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en mayor medida (véase apartado A86).

Obtención de conocimiento del sistema de información (Ref: Apartado 25(a))

A132. El sistema de control interno de la entidad incluye aspectos relacionados con los objetivos de información de la entidad, incluidos sus objetivos de información financiera, pero puede también incluir aspectos relacionados con sus objetivos operativos o de cumplimiento cuando dichos aspectos son relevantes para la información financiera. Conocer el modo en que la entidad inicia las transacciones y captura la información como parte del conocimiento del auditor del sistema de información puede incluir información acerca de los sistemas (sus políticas) diseñados para tratar los objetivos de cumplimiento y operativos porque esa información es relevante para la preparación de los estados financieros. Además, algunas entidades pueden tener sistemas de información que están altamente integrados de tal forma que los controles pueden estar diseñados de modo que se alcancen de manera simultánea objetivos de información financiera, de cumplimiento y operativos, y combinaciones de estos.

A133. Conocer el sistema de información de la entidad también incluye conocer los recursos que la entidad va a utilizar en las actividades de procesamiento de la información. La información acerca de los recursos humanos que participan que puede ser relevante para el conocimiento de los riesgos para la integridad del sistema de información incluye:

- la competencia profesional de las personas que realizan el trabajo;
- si se dispone de los recursos adecuados y
- si hay una adecuada segregación de funciones.

A134. Las cuestiones que el auditor puede considerar para el conocimiento de las políticas que definen los flujos de información relativos a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en el sistema de información y en el componente de comunicación incluyen la naturaleza de:

(a) los datos o la información relativa a las transacciones, otros hechos y condiciones que deban ser procesados;
(b) el procesamiento de la información para mantener la integridad de dichos datos o información y
(c) los procesos de la información, el personal y otros recursos que se utilizan en el proceso de procesamiento de la información.

A135. La obtención de conocimiento de los procesos de negocio de la entidad, que incluye el modo en que se originan las transacciones, ayuda al auditor en la obtención de conocimiento del sistema de información de la entidad de un modo adecuado a las circunstancias de la entidad.

A136. El conocimiento del auditor del sistema de información se puede obtener de varias maneras que pueden incluir:

- indagaciones ante el personal relevante acerca de los procedimientos utilizados para iniciar, registrar, procesar las transacciones e informar sobre ellas o sobre el proceso de información financiera de la entidad;
- la inspección de manuales de políticas o procesos u otra documentación del sistema de información de la entidad;
- la observación de la ejecución de las políticas o procedimientos por el personal de la entidad; o
- la selección de transacciones y su seguimiento a través del correspondiente proceso en el sistema de información (es decir, ejecutando una comprobación paso a paso).

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Herramientas y técnicas automatizadas

A137. El auditor también puede utilizar técnicas automatizadas para obtener un acceso directo o una descarga de las bases de datos del sistema de información de la entidad en las que se encuentran los registros contables de las transacciones. Mediante la aplicación de herramientas o técnicas automatizadas a esta información, el auditor puede confirmar el conocimiento obtenido acerca del modo en que las transacciones fluyen a través del sistema de información realizando el seguimiento de asientos en el diario u otros registros digitales relacionados con una determinada transacción o toda una población de transacciones, desde el inicio en los registros contables hasta el registro en el mayor. El análisis de conjuntos completos o amplios de transacciones también puede producir la identificación de variaciones con respecto a los procedimientos de procesamiento normales o esperados para estas transacciones, lo que, a su vez, puede tener como resultado la identificación de riesgos de incorrección material.

Información obtenida al margen del mayor y de los auxiliares

A138. Los estados financieros pueden contener información que se obtiene al margen del mayor y de los auxiliares. Algunos ejemplos de información de ese tipo que el auditor puede considerar son:

- Información obtenida de acuerdos de arrendamiento relevantes para la información a revelar en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros generada por un sistema de gestión de riesgos de la entidad.
- Información sobre valor razonable generada por expertos de la dirección y revelada en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros obtenida de modelos u otros cálculos utilizados para desarrollar estimaciones contables reconocidas o reveladas en los estados financieros, incluida la información relacionada con los datos subyacentes y las hipótesis utilizadas en esos modelos, tales como:
  - hipótesis desarrolladas internamente que pueden afectar a la vida útil de un activo; o
  - datos, tales como tipos de interés, afectados por factores fuera del control de la entidad.
- Información revelada en los estados financieros sobre análisis de sensibilidad derivados de modelos financieros que demuestra que la dirección ha considerado hipótesis alternativas.
- Información reconocida o revelada en los estados financieros obtenida de las declaraciones de impuestos de la entidad o de sus registros fiscales.
- Información revelada en los estados financieros obtenida de análisis preparados para apoyar la valoración de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, tal como información a revelar, en su caso, relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento[85].

A139. Algunas cantidades o información a revelar en los estados financieros de la entidad (tales como información a revelar sobre riesgo crediticio, riesgo de liquidez y riesgo de mercado) pueden provenir del sistema de gestión del riesgo de la entidad. Sin embargo, no se requiere que el auditor conozca todos los aspectos del sistema de gestión del riesgo, y debe recurrir a su juicio profesional para determinar el conocimiento necesario.

La utilización de tecnologías de la información en el sistema de información

Por qué conoce el auditor el entorno de TI relevante para el sistema de información

A140. El conocimiento por el auditor del sistema de información incluye el entorno de TI relevante para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad porque la

[85] NIA 570 (Revisada), apartados 19 – 20

utilización de aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI pueden dar lugar a riesgos derivados de la utilización de TI.

A141. El conocimiento del modelo de negocio de la entidad y del modo en que integra la utilización de TI también pueden proporcionar un contexto útil a la naturaleza y extensión de las TI esperadas en el sistema de información.

Conocimiento de la utilización de TI por la entidad

A142. La obtención por el auditor de conocimiento del entorno de TI se puede centrar en identificar y comprender la naturaleza y el número de las aplicaciones específicas de TI y otros aspectos del entorno de TI que son relevantes para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información. Los cambios en los flujos de transacciones o en la información dentro del sistema de información pueden ser el resultado de cambios en los programas de las aplicaciones de TI o de cambios directos en los datos de las bases de datos que intervienen en el procesamiento o en el almacenamiento de esas transacciones o información.

A143. El auditor puede identificar las aplicaciones de TI y la infraestructura de TI en las que se apoyan a la vez que obtiene conocimiento del modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos entra, fluye y sale del sistema de información de la entidad.

Obtención de conocimiento de la comunicación de la entidad (Ref: Apartado 25(b))

Graduación

A144. En las entidades de mayor tamaño y más complejas, la información que el auditor puede considerar para el conocimiento de la comunicación de la entidad puede provenir de manuales de políticas y de información financiera.

A145. En entidades menos complejas, la comunicación puede estar menos estructurada (por ejemplo, es posible que no se utilicen manuales formales) debido a la existencia de un menor número de niveles de responsabilidad y a la mayor cercanía y disponibilidad de la dirección. Independientemente de la dimensión de la entidad, la existencia de canales de comunicación abiertos ayuda a que se informe sobre las excepciones y se actúe sobre ellas.

Evaluación de si los aspectos relevantes del sistema de información sustentan la preparación de los estados financieros (Ref: Apartado 25(c))

A146. La evaluación por el auditor de si el sistema de información y comunicación de la entidad sustenta adecuadamente la preparación de los estados financieros se basa en el conocimiento obtenido en los apartados 25(a) – (b).

Actividades de control (Ref: Apartado 26)

Controles en el componente de actividades de control

Los apartados 20 y 21 del **Anexo 3** contienen consideraciones adicionales en relación con las actividades de control.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A147. El componente de actividades de control incluye controles diseñados para asegurar la adecuada aplicación de las políticas (que también son controles) en todos los demás componentes del sistema de control e incluye controles tanto directos como indirectos.

Ejemplo:

Los controles que una entidad ha establecido para asegurar que su personal cuenta y registra correctamente el recuento físico anual de existencias se relacionan directamente con los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de realidad e integridad relativas al saldo contable de las existencias.

A148. La identificación y evaluación por el auditor de controles en el componente de actividades de control se centra en controles de procesamiento de la información, que son controles aplicados durante el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad y responden directamente a los riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y otra información). Sin embargo, no se requiere que el auditor identifique y evalúe todos los controles de procesamiento de la información relacionados con las políticas de la entidad que definen los flujos de transacciones y otros aspectos de las actividades de procesamiento de la información para los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos.

A149. También pueden existir controles directos en el entorno de control, en el proceso de valoración del riesgo por la entidad o en el proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad, los cuales pueden ser identificados de conformidad con el apartado 26. No obstante, cuanto más indirecta sea la relación entre los controles que sustentan a otros controles y el control objeto de consideración, menos eficaz será el control para prevenir, o detectar y corregir, las correspondientes incorrecciones.

Ejemplo:

La revisión por el director de ventas de un resumen de las ventas de determinadas tiendas por región normalmente sólo está indirectamente relacionada con los riesgos de incorrección material relevantes para la afirmación de integridad de los ingresos por ventas. En consecuencia, puede ser menos eficaz para responder a esos riesgos que los controles más directamente relacionados con ella, como la conciliación de documentos de envío con documentos de facturación.

A150. En el apartado 26 también se requiere que el auditor identifique y evalúe controles generales de TI para aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que el auditor haya determinado que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI porque los controles generales de TI sustentan el funcionamiento continuo y eficaz de los controles de procesamiento de la información. Un solo control general de TI no es habitualmente suficiente para responder a un riesgo de incorrección material en las afirmaciones.

A151. Los controles que se requiere que el auditor identifique, cuyo diseño debe evaluar y cuya implementación debe determinar, de conformidad con el apartado 26, son:

- controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos. La evaluación de dichos controles proporciona al auditor la base para el diseño de procedimientos de pruebas de controles de conformidad con la NIA 330. Esos controles también incluyen controles que responden a riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Controles que incluyen controles para responder a riesgos significativos y controles sobre asientos en el diario. La identificación y evaluación de esos controles por el auditor también puede influir en su conocimiento de los riesgos de incorrección material, incluida la identificación de riesgos de incorrección material adicionales (véase apartado A95). Este conocimiento también proporciona la base para el diseño por el auditor de la naturaleza,

el momento de realización y la extensión de procedimientos sustantivos que respondan a los correspondientes riesgos de incorrección material valorados.

- Otros controles que el auditor considere adecuados para permitirle cumplir los objetivos del apartado 13 con respecto a los riesgos en las afirmaciones, basándose en su juicio profesional.

A152. Se requiere que se identifiquen controles en el componente de actividades de control cuando dichos controles cumplan uno o varios de los criterios expuestos en el apartado 26(a). Sin embargo, cuando múltiples controles alcancen individualmente el mismo objetivo, no es necesario identificar cada uno de los controles relacionados con dicho objetivo.

Tipos de controles en el componente de actividades de control (Ref: Apartado 26)

A153. Algunos ejemplos de controles en el componente de actividades de control incluyen autorizaciones y aprobaciones, conciliaciones, verificaciones (tales como filtros de edición y de validación o cálculos automatizados), segregación de funciones y controles físicos o lógicos, incluidos los que tratan la salvaguarda de activos.

A154. Los controles en el componente de actividades de control pueden incluir controles establecidos por la dirección que responden a riesgos de incorrección material relacionados con información a revelar que no se haya preparado de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Dichos controles pueden estar relacionadas con información incluida en los estados financieros obtenida fuera del mayor y de los auxiliares.

A155. Independientemente de si están dentro del entorno de TI o de si son sistemas manuales, los controles pueden tener varios objetivos y aplicarse a diferentes niveles organizativos y funcionales.

Graduación (Ref: Apartado 26)

A156. Los controles en el componente de actividades de control de las entidades menos complejas probablemente sean similares a los de entidades de mayor dimensión, pero pueden diferir en cuanto al grado de formalización con el que funcionan. Además, en entidades menos complejas es posible que un mayor número de controles sea aplicado directamente por la dirección.

Ejemplo:

El hecho de que únicamente la dirección esté autorizada a conceder créditos a clientes o a aprobar compras significativas puede proporcionar un control fuerte sobre saldos contables y transacciones importantes.

A157. Las entidades menos complejas suelen tener menos empleados, lo que puede limitar en la práctica la posibilidad de segregación de funciones. Sin embargo, en una entidad dirigida por un propietario- gerente, es posible que este pueda realizar una supervisión más eficaz a través de su participación directa que en una entidad de mayor dimensión, lo que puede compensar las menores oportunidades de establecer una segregación de funciones. Si bien, como también se explica en la NIA 240, el hecho de que una sola persona ejerza la dirección puede conllevar una posible deficiencia de control, ya que ofrece a la dirección la posibilidad de eludir los controles[86].

Controles que responden a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones (Ref: Apartado 26(a))

[86] NIA 240, apartado A28

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Controles que responden a riesgos que se consideran riesgo significativo (Ref: Apartado 26(a) (i))

A158. Independientemente de si el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles que responden a riesgos significativos, el conocimiento obtenido acerca del enfoque de la dirección para responder a esos riesgos puede proporcionar una base para el diseño y aplicación de procedimientos sustantivos que respondan a riesgos significativos como lo requiere la NIA 330[87]. Si bien a menudo es menos probable que los riesgos relacionados con cuestiones significativas no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio estén sujetos a controles rutinarios, la dirección puede tener otras respuestas cuya finalidad es tratar dichos riesgos. En consecuencia, el conocimiento por el auditor de si la entidad ha diseñado e implementado controles para los riesgos significativos derivados de cuestiones no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio puede incluir conocer si la dirección responde a dichos riesgos y el modo en que lo hace. Dichas respuestas pueden incluir lo siguiente:

- Controles tales como la revisión de hipótesis por la alta dirección o por expertos.
- Procesos documentados para las estimaciones contables.
- Aprobación por los responsables del gobierno de la entidad.

Ejemplo:

Cuando se producen hechos únicos como la recepción de la notificación de una demanda significativa, la consideración de la respuesta de la entidad puede incluir cuestiones tales como si se ha remitido a los expertos adecuados (como los asesores jurídicos internos o externos), si se ha realizado una valoración de su efecto potencial, y el modo en que se propone que las circunstancias se revelen en los estados financieros.

A159. La NIA 240[88] requiere que el auditor tenga conocimiento de los controles relacionados con los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude (que se tratan como riesgos significativos) y explica que es importante que el auditor obtenga conocimiento de los controles que la dirección ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar el fraude.

Controles sobre asientos en el diario (Ref: Apartado 26(a) (ii))

A160. Entre los controles que responden a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones que se espera que se identifiquen en todas las auditorías están los controles sobre asientos en el diario, puesto que, generalmente, el modo en que una entidad incorpora información del procesamiento de transacciones en el mayor es mediante la utilización de asientos en el diario, tanto estándar como no, o automatizados o manuales. El grado en que se identifican otros controles puede variar dependiendo de la naturaleza de la entidad y del enfoque previsto por el auditor en relación con procedimientos posteriores de auditoría.

Ejemplo:

En una auditoría de una entidad menos compleja, el sistema de información de la entidad puede no ser complejo y es posible que el auditor no tenga previsto confiar en la eficacia operativa de los controles. Además, es posible que el auditor no haya identificado ningún riesgo significativo o cualquier otro riesgo de incorrección material de los que sea necesario que evalúe su diseño y determine si han sido implementados. En este caso, es posible que el auditor determine que no hay controles identificados aparte de los controles de la entidad sobre los asientos en el diario.

[87] NIA 330, apartado 21

[88] NIA 240, apartados 28 y A33

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Herramientas y técnicas automatizadas

A161. En los sistemas de mayores manuales, los asientos no estándar en el diario pueden ser identificados mediante la inspección de los mayores, diarios y documentación de soporte. Cuando se utilizan procesos automatizados para la llevanza de los libros y la preparación de los estados financieros, es posible que dichas anotaciones existan sólo en formato electrónico y puedan ser por tanto más fácilmente identificadas mediante el uso de técnicas de auditoría automatizadas.

Ejemplo:

En la auditoría de una entidad menos compleja, es posible que el auditor pueda extraer una relación completa de todas las anotaciones en el diario a una hoja de cálculo. A partir de allí, es posible que el auditor pueda clasificar las anotaciones en el diario aplicando varios filtros como divisa, nombre del preparador o del revisor, anotaciones en el diario que se elevan al bruto sólo en el balance y en la cuenta de resultados, o examinar el listado por la fecha en que el asiento se registró en el mayor, para ayudarle en el diseño de respuestas a los riesgos identificados relativos a asientos en el diario.

Controles cuya eficacia operativa tiene previsto probar el auditor (Ref: Apartado 26(a) (iii))

A162. El auditor determina si existen algunos riesgos de incorrección material en las afirmaciones para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Se requiere que el auditor, de conformidad con la NIA 330[89], diseñe y aplique pruebas de controles que responden a dichos riesgos de incorrección material cuando los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones. Como resultado, cuando existan controles que responden a esos riesgos, se requiere que se identifiquen y evalúen.

A163. En otros casos, cuando el auditor tiene previsto tener en cuenta la eficacia operativa de los controles en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos de conformidad con la NIA 330, también se requiere que se identifiquen porque la NIA 330[90] requiere que el auditor diseñe y aplique pruebas de los mismos.

Ejemplos:

El auditor puede tener previsto probar la eficacia operativa de los controles:

- Sobre transacciones rutinarias ya que tales pruebas pueden resultar más eficaces o eficientes para grandes volúmenes de transacciones homogéneas.
- Sobre la integridad y la exactitud de la información producida por la entidad (por ejemplo, controles sobre la preparación de informes generados por el sistema), para determinar la fiabilidad de esa información, cuando el auditor tiene intención de tener en cuenta la eficacia operativa de los controles en el diseño y la aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría.
- Relativos a los objetivos operativos y de cumplimiento si están relacionados con datos que el auditor evalúa o utiliza en la aplicación de procedimientos de auditoría.

A164. Los planes del auditor de probar la eficacia operativa de los controles también pueden verse influidos por los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros. Por ejemplo, si se identifican

[89] NIA 330, apartado 8(b)

[90] NIA 330, apartado 8(a)

deficiencias en el entorno de control, esto puede afectar a las expectativas globales acerca de la eficacia operativa de los controles directos.

Otros controles que el auditor considera adecuados (Ref: Apartado 26(a) (iv))

A165. Otros controles que el auditor puede considerar adecuado identificar, cuyo diseño puede considerar adecuado evaluar y determinar su implementación, pueden incluir:

- controles que responden a riesgos valorados como más alto dentro del espectro de riesgo inherente pero que no han sido considerados riesgos significativos;
- controles relacionados con conciliaciones de registros detallados con el mayor o,
- en el caso de utilizar una organización de servicios, controles complementarios de la entidad usuaria[91].

Identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, riesgos derivados de la utilización de TI y controles generales de TI (Ref: Apartados 26(b) –(c))

El **Anexo 5** incluye ejemplos de características de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, y orientaciones relacionadas con dichas características que pueden ser relevantes en la identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI.

Identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI Apartado 26(b))

Por qué el auditor identifica los riesgos derivados de la utilización de TI y en los controles generales relacionados con aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI

A166. El conocimiento de los riesgos derivados de la utilización de TI y de los controles implementados por la entidad para responder a esos riesgos puede afectar a:

- la decisión del auditor sobre si probar la eficacia operativa de los controles para responder a los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros;

Ejemplo:

Cuando los controles generales de TI no están diseñados de un modo eficaz o no están debidamente implementados para responder a los riesgos derivados de la utilización de TI (por ejemplo, los controles no previenen o detectan cambios no autorizados en los programas o accesos no autorizados a aplicaciones de TI), esto puede influir en la decisión del auditor de confiar en controles automatizados en la aplicación de TI afectada.

- la valoración por el auditor del riesgo de control en las afirmaciones;

Ejemplo:

La continuidad de la eficacia operativa de un control de procesamiento de la información puede depender de determinados controles generales de TI que previenen o detectan cambios no autorizados en el programa de

[91] NIA 402, Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios

TI de control de procesamiento de la información (es decir, controles sobre cambios en los programas de la correspondiente aplicación de TI). En tales circunstancias, la esperada eficacia operativa del control general de TI (o su ausencia) puede influir en la valoración por el auditor del riesgo de control (por ejemplo, el riesgo de control puede ser más elevado cuando se espera que dichos controles generales de TI sean ineficaces o si el auditor no tiene previsto probar los controles generales de TI).

- la estrategia del auditor para probar la información producida por la entidad generada por las aplicaciones de TI de la entidad o que involucra información originada por las mismas;

Ejemplo:

Cuando la información producida por la entidad que vaya a ser utilizada como evidencia de auditoría sea generada por aplicaciones de TI, el auditor puede determinar probar controles sobre informes generados por el sistema, incluida la identificación y comprobación de los controles generales de TI que responden a los riesgos de cambios inapropiados o no autorizados en los programas o cambios directos de datos en los informes.

- la valoración por el auditor del riesgo inherente en las afirmaciones; o

Ejemplo:

Cuando hay cambios significativos y extensos en los programas de una aplicación de TI para tratar requerimientos de información nuevos o revisados del marco de información financiera aplicable, puede ser un indicio de la complejidad de los nuevos requerimientos y de su efecto estados financieros de la entidad. Cuando se producen tales cambios en los programas o en los datos, es probable que la aplicación de TI esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI.

- sel diseño de procedimientos posteriores de auditoría.

Ejemplo:

Si los controles de procesamiento de la información dependen de los controles generales de TI, es posible que el auditor determine comprobar la eficacia operativa de los controles generales de TI, para lo que será necesario diseñar pruebas de controles para esos controles generales. Si, en las mismas circunstancias, el auditor determina no comprobar la eficacia operativa de los controles generales de TI o se espera que dichos controles generales sean ineficaces, los riesgos relacionados derivados de la utilización de TI probablemente tengan que ser tratados mediante el diseño de procedimientos sustantivos. No obstante, es posible que los riesgos derivados de la utilización de TI no puedan ser tratados cuando están relacionadas con riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada. En esas circunstancias, es posible que el auditor deba considerar las implicaciones en la opinión del auditor.

Identificación de las aplicaciones sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI

A167. Para las aplicaciones de TI relevantes para el sistema de información, el conocimiento de la naturaleza y de la complejidad de los procesos específicos de TI y de los controles generales de TI establecidos por la entidad puede ayudar al auditor en la determinación de cuáles son las aplicaciones de TI en las que confía la entidad para procesar adecuadamente la información en el sistema de información de la entidad y para mantener la integridad de esta. Es posible que esas aplicaciones estén sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI.

A168. La identificación de las aplicaciones sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI implica tener en cuenta los controles identificados por el auditor puesto que tales controles pueden suponer la utilización de TI o confiar

en las TI. El auditor se puede centrar en si una aplicación de TI incluye controles automatizados en los que confía la dirección identificados por él, incluidos los controles que responden a riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El auditor también puede considerar el modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar se almacena y procesa en el sistema de información y si la dirección confía en controles generales de TI para mantener la integridad de esta.

A169. Los controles identificados por el auditor pueden depender de informes generados por el sistema, en cuyo caso, las aplicaciones que producen dichos informes pueden estar sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI. En otros casos, es posible que el auditor no tenga previsto confiar en los controles sobre los informes generados por el sistema y prevea comprobar directamente los datos de entrada y de salida de dichos informes, en cuyo caso, puede no identificar las correspondientes aplicaciones de TI como sujetas a riesgos por TI.

Graduación

A170. La amplitud del conocimiento del auditor de los procesos de TI, incluido el grado en que la entidad ha establecido controles generales de TI, variará según la naturaleza y las circunstancias de la entidad y de su entorno de TI, así como según la naturaleza y extensión de los controles identificados por el auditor. El número de aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI también variará en base a estos factores.

Ejemplos:

- Es poco probable que una entidad que utiliza un software comercial y no tiene acceso al código fuente para realizar ningún cambio en los programas tenga un proceso relativo a cambios en los programas, pero sí puede tener un proceso o procedimientos para configurar el software (por ejemplo, el cuadro de cuentas, parámetros o niveles). Además, es posible que la entidad tenga un proceso o procedimientos para gestionar el acceso a la aplicación (por ejemplo, haber nombrado una persona para que tenga acceso al software comercial). En esas circunstancias, es poco probable que la entidad tenga o necesite controles generales de TI formales.
- Por el contrario, es posible que una entidad de gran dimensión confíe en mayor grado en las TI y el entorno de TI puede involucrar múltiples aplicaciones de TI y los procesos de TI para la gestión del entorno de TI pueden ser complejos (por ejemplo, existe un departamento separado de TI que desarrolla e implementa los cambios en los programas y gestiona los derechos de acceso), incluido el que la entidad haya implementado controles generales de TI formales sobre sus procesos de TI.

- Cuando la dirección no confíe en controles automatizados o en controles generales de TI para el procesamiento de transacciones o el mantenimiento de los datos, y el auditor no haya identificado ningún control automatizado u otros controles de procesamiento de la información (o ninguno que dependa de los controles generales de TI), el auditor puede planificar comprobar directamente cualquier información generada por la entidad que implique TI y puede no identificar ninguna aplicación de TI sujeta a riesgos por la utilización de TI.
- Cuando la dirección confíe en una aplicación de TI para el procesamiento o el mantenimiento de los datos y el volumen de datos sea significativo, y la dirección confíe en la aplicación de TI para ejecutar controles automatizados que el auditor también ha identificado, es probable que la aplicación de TI esté sujeta a riesgos por la utilización de TI.

A171. Cuando el entorno de TI de una entidad es más complejo, es probable que la identificación de las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, la determinación de los riesgos relacionados derivados de la utilización de TI y la identificación de controles generales de TI requiera la participación de miembros del equipo con cualificaciones especializadas en TI. Es posible que esa participación sea esencial y tenga que ser extensa en el caso de entornos de TI complejos.

Identificación de otros aspectos del entorno de TI sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI

A172. Los demás aspectos del entorno de TI que pueden estar sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI incluyen la red, los sistemas operativos y bases de datos y, en determinadas circunstancias, las comunicaciones (interfaces) entre aplicaciones de TI. Por lo general, no se identifican otros aspectos del entorno de TI cuando el auditor no identifica aplicaciones sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI. Cuando el auditor haya identificado aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, es probable que se identifiquen otros aspectos del entorno de TI (por ejemplo, bases de datos, sistema operativo, red) porque esos aspectos dan apoyo e interactúan con las aplicaciones de TI identificadas.

Identificación de riesgos derivados de la utilización de TI y controles generales de TI (Ref: Apartado 26(c))

El **Anexo 6** contiene consideraciones para la obtención de conocimiento de los controles generales de TI.

A173. En la identificación de riesgos derivados de la utilización de TI, el auditor puede considerar la naturaleza de la aplicación de TI identificada u otro aspecto del entorno de TI y los motivos por los que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI. En el caso de algunas aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI identificados, es posible que el auditor identifique riesgos aplicables derivados de la utilización de TI relacionados principalmente con accesos no autorizados o con cambios no autorizados en los programas, o que tratan los riesgos de cambios inapropiados en los datos (por ejemplo, el riesgos de cambios inapropiados en los datos mediante el acceso directo a las bases de datos o la capacidad de manipular directamente la información).

A174. La extensión y la naturaleza de los riesgos aplicables identificados derivados de la utilización de TI varían según la naturaleza y las características de las aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI. Se pueden producir riesgos de TI aplicables cuando la entidad emplea proveedores de servicios externos o internos para algunos aspectos de su entorno de TI (por ejemplo, subcontratando a un tercero para el alojamiento de su entorno de TI o utilizando un centro de servicios compartidos para la gestión centralizada de los procesos de TI en un grupo). Riesgos aplicables derivados de la utilización de TI también se pueden identificar en relación con la ciberseguridad. Es más probable que haya más riesgos derivados de la utilización de TI cuanto mayor sea el volumen o la complejidad de los controles de aplicaciones automatizados y la dirección otorgue una mayor confianza a dichos controles para un procesamiento eficaz de las transacciones o el mantenimiento eficaz de la integridad de la información subyacente.

Evaluación del diseño e implementación de controles identificados en el componente de actividades de control (Ref: Apartado 26(d))

A175. La evaluación del diseño de un control identificado implica la consideración por el auditor de si el control, de manera individual o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir de modo eficaz, o de detectar y corregir, incorrecciones materiales (es decir, el objetivo de control).

A176. El auditor determina la implementación de un control estableciendo que el control existe y que la entidad lo está utilizando. No tiene mucho sentido que el auditor evalúe la implementación de un control que no tenga un diseño eficaz. En consecuencia, el auditor evalúa en primer lugar el diseño del control. Un control incorrectamente diseñado puede representar una deficiencia de control.

A177. Los procedimientos de valoración del riesgo para la obtención de evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de controles identificados en el componente de actividades de control pueden incluir:

- La indagación ante los empleados de la entidad.
- La observación de la aplicación de controles específicos.
- La inspección de documentos e informes.

Sin embargo, la indagación como único procedimiento no es suficiente para dichos fines.

A178. El auditor puede esperar, basándose en la experiencia de la auditoría anterior o en los procedimientos de valoración del riesgo del periodo actual, que la dirección no haya diseñado o implementado los controles de un modo eficaz para responder a un riesgo significativo. En esos casos, los procedimientos aplicados para cumplir el requerimiento del apartado 26(d) pueden consistir en determinar que dichos controles no han sido diseñados o implementados de un modo eficaz. Si los resultados de los procedimientos indican que los controles han sido diseñados o implementados recientemente, se requiere que el auditor aplique los procedimientos del apartado 26(b) – (d) a los controles diseñados o implementados recientemente.

A179. Es posible que el auditor concluya que es adecuado comprobar un control eficazmente diseñado e implementado para tener en cuenta su eficacia operativa en el diseño de procedimientos sustantivos. Sin embargo, cuando un control no está diseñado o implementado de un modo eficaz, no tiene ninguna utilidad comprobarlo. Cuando el auditor prevé comprobar un control, la información que obtenga sobre el grado en que el control responde al riesgo o los riesgos de incorrección material es un dato para su valoración del riesgo en las afirmaciones.

A180. Evaluar el diseño y determinar la implementación de controles identificados en el componente de actividades de control no es suficiente para comprobar su eficacia operativa. Sin embargo, en el caso de controles automatizados, el auditor puede planificar comprobar la eficacia operativa de los controles automatizados mediante la identificación y comprobación de controles generales de TI que aseguran el funcionamiento congruente de un control automatizado en vez de aplicar pruebas de eficacia operativa directamente sobre los controles automatizados. La obtención de evidencia de auditoría sobre la implementación de un control manual en un determinado momento no proporciona evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa del control en otros momentos del periodo que comprende la auditoría. En la NIA 330[92] se describen con más detalle las pruebas sobre la eficacia operativa de los controles, incluidas las pruebas de controles indirectos.

A181. Cuando el auditor no tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles identificados, el conocimiento del auditor aún le puede ayudar en el diseño de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos de auditoría que respondan a los correspondientes riesgos de incorrección material.

Ejemplo:

Los resultados de esos procedimientos de valoración del riesgo pueden proporcionar una base para la consideración por el auditor de posibles desviaciones en una población cuando diseñe muestras de auditoría.

Deficiencias de control en el sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartado 27)

A182. En la realización de las evaluaciones de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad[93], es posible que el auditor determine que algunas de las políticas de la entidad en un componente no son adecuadas a la naturaleza y las circunstancias de la entidad. Esta determinación puede ser un indicador que ayude al auditor en la identificación de deficiencias de control. Si el auditor ha identificado una o varias deficiencias de control, puede tener en cuenta el efecto de esas deficiencias para el diseño de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330.

[92] NIA 330, apartados 8-11

[93] Apartados 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) y 26(d)

A183. Si el auditor ha identificado una o más deficiencias de control, la NIA 265[94] requiere que determine si, individualmente o su combinación, constituyen una deficiencia significativa. El auditor aplicará su juicio profesional para determinar si una deficiencia representa una deficiencia de control significativa[95].

Ejemplos:

Las circunstancias que pueden ser indicativas de que existe una deficiencia de control significativa incluyen cuestiones como:

- la identificación de fraude, cualquiera que sea su magnitud, en el que participe la alta dirección;
- procesos internos identificados que son inadecuados relacionados con las deficiencias de información y comunicación observadas por la auditoría interna;
- deficiencias comunicadas con anterioridad que no hayan sido corregidas por la dirección de modo oportuno;
- que la dirección no haya respondido a riesgos significativos, por ejemplo, no implementando controles sobre riesgos significativos; y
- la reexpresión de estados financieros emitidos con anterioridad.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados 28–37)

Por qué el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material

A184. Los riesgos de incorrección material son identificados y valorados por el auditor con el fin de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dicha evidencia permite al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros con un nivel de riesgo de auditoría aceptablemente bajo.

A185. La información obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo se utiliza como evidencia de auditoría para sustentar la identificación y la valoración de los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, la evidencia de auditoría obtenida en la evaluación del diseño de controles identificados y en la determinación de si se han implementado en el componente de actividades de control se utiliza como evidencia de auditoría justificativa de la valoración del riesgo. Esta evidencia también proporciona una base para el diseño por el auditor de respuestas de carácter global para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, así como para el diseño y aplicación de procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330.

Identificación de los riesgos de incorrección material (Ref: Apartado 28)

A186. La identificación de los riesgos de incorrección material se realiza antes de considerar cualquiera de los correspondientes controles (es decir, el riesgo inherente) y se basa en la consideración preliminar del auditor de las incorrecciones que tienen una probabilidad razonable tanto de existir como de ser materiales en caso de que existan[96].

---

[94] NIA 265, Comunicación a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad de las deficiencias en el control interno, apartado 8.

[95] En los apartados A6–A7 de la NIA 265 se exponen indicadores de deficiencias significativas y de cuestiones que se deben considerar en la determinación de si una deficiencia, o una combinación de deficiencias, en el control interno constituye una deficiencia significativa.

[96] NIA 200, apartado A15a

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A187. La identificación de los riesgos de incorrección material también proporciona al auditor una base para la determinación de las afirmaciones relevantes, lo que le ayuda a determinar los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos.

Afirmaciones

Por qué el auditor utiliza afirmaciones

A188. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor utiliza afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir. Las afirmaciones para las que el auditor ha identificado riesgos relacionados de incorrección material son afirmaciones relevantes.

La utilización de afirmaciones

A189. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor puede utilizar las categorías de afirmaciones que se describen en el apartado A190(a)-(b) más adelante o puede expresarlas de una manera diferente siempre que todos los aspectos descritos más adelante hayan sido cubiertos. El auditor puede elegir combinar las afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos y la correspondiente información a revelar, con las afirmaciones sobre saldos contables y la correspondiente información a revelar.

A190. Las afirmaciones utilizadas por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir se pueden clasificar en las categorías siguientes:

(a) Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos, y la correspondiente información a revelar, durante el periodo objeto de auditoría:
  (i) Ocurrencia: las transacciones y hechos registrados o revelados han ocurrido y dichas transacciones y hechos corresponden a la entidad.
  (ii) Integridad: se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros.
  (iii) Exactitud: las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.
  (iv) Corte de operaciones: las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.
  (v) Clasificación: las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.
  (vi) Presentación: las transacciones y hechos han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.
(b) Afirmaciones sobre saldos contables, y la correspondiente información a revelar, al cierre del periodo:
  (i) Existencia: los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.
  (ii) Derechos y obligaciones: la entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.
  (iii) Integridad: se han registrado todos los activos, pasivos y patrimonio neto que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros.
  (iv) Exactitud, valoración e imputación: los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por los importes adecuados y cualquier ajuste resultante a la valoración o imputación ha sido adecuadamente registrado, y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.
  (v) Clasificación: los activos, pasivos y el patrimonio neto se han registrado en las cuentas apropiadas.
  (vi) Presentación: los activos, pasivos y el patrimonio neto han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A191. Las afirmaciones descritas en el apartado A190(a) – (b) anterior, adaptadas según corresponda, también pueden ser utilizadas por el auditor al considerar los diferentes tipos de incorrecciones que pueden darse en la

información a revelar que no está directamente relacionada con tipos de transacciones, hechos o saldos contables registrados.

Ejemplo:

Un ejemplo de esa información a revelar incluye cuando es posible que la entidad esté obligada por el marco de información financiera aplicable a describir su exposición a riesgos originados por instrumentos financieros, incluido cómo surgen dichos riesgos; los objetivos, políticas y procedimientos para gestionar los riesgos y los métodos utilizados para medir los riesgos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A192. Al efectuar afirmaciones acerca de los estados financieros de entidades del sector público, además de las afirmaciones mencionadas en el apartado A190 (a)- (b), la dirección puede afirmar a menudo que las transacciones y hechos se han desarrollado de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias, o de otro tipo. Dichas afirmaciones pueden incluirse en el alcance de la auditoría de los estados financieros.

Riesgos de incorrección material en los estados financieros (Ref: Apartados 28 (a) y 30)

Por qué el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material en los estados financieros

A193. El auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material en los estados financieros con el fin de determinar si estos tienen un efecto generalizado sobre los estados financieros y, en consecuencia, requerirían una respuesta global de conformidad con la NIA 330[97].

A194. Además, los riesgos de incorrección material en los estados financieros también pueden afectar a afirmaciones concretas y la identificación de estos riesgos puede ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material en las afirmaciones y en el diseño de procedimientos posteriores de auditoría para tratar riesgos identificados.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros

A195. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros se refieren a los que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y, potencialmente, afectan a varias afirmaciones. Los riesgos de esta clase no son necesariamente riesgos que se puedan identificar con afirmaciones específicas sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar (por ejemplo, riesgo de elusión de controles por la dirección). Representan, más bien, circunstancias que pueden incrementar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de manera generalizada. La evaluación por el auditor de si los riesgos identificados se relacionan de manera generalizada con los estados financieros sustenta su valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros. En otros casos, se pueden identificar también determinadas afirmaciones susceptibles de ese riesgo y pueden, por lo tanto, afectar a la identificación y valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Ejemplo:

La entidad se enfrenta a pérdidas de explotación y problemas de liquidez y depende de financiación que aún no se ha obtenido. En dicha circunstancia, el auditor puede determinar que el principio contable de empresa en

[97] NIA 330, apartado 5

funcionamiento da lugar a un riesgo de incorrección material en los estados financieros. En esta situación, quizás resulte necesario que el marco contable se aplique utilizando bases de liquidación lo que afectaría a todas las afirmaciones de manera generalizada.

A196. La identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en los estados financieros se ven influenciadas por su conocimiento del sistema de control interno de la entidad, en especial por su conocimiento del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo por la entidad y del proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad; y:

- por el resultado de las correspondientes evaluaciones requeridas por los apartados 21(b), 22(b), 24(c) y 25(c); y
- por cualquier deficiencia identificada en los controles de conformidad con el apartado 27.

En concreto, los riesgos en los estados financieros pueden originarse por deficiencias en el entorno de control o por hechos o condiciones externos, como condiciones económicas en declive.

A197. Los riesgos de incorrección material debidos a fraude pueden ser de especial relevancia para la consideración por el auditor de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

Ejemplo:

El auditor conoce por indagaciones ante la dirección que los estados financieros de la entidad van a ser utilizados en discusiones con prestamistas con el fin de obtener financiación adicional para mantener el fondo de maniobra. El auditor puede, en consecuencia, determinar que existe una mayor susceptibilidad de incorrección debida a factores de riesgo de fraude que afectan al riesgo inherente (es decir, la susceptibilidad de los estados financieros a incorrección material debida al riesgo de información financiera fraudulenta, como una sobrevaloración de activos e ingresos y una infravaloración de pasivos y gastos para asegurar que se obtendrá la financiación).

A198. El conocimiento del auditor, incluidas las correspondientes evaluaciones, del entorno de control y de otros componentes del sistema de control interno puede generar dudas sobre la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría en la que basar la opinión de auditoría o ser causa de renuncia al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias así lo permiten.

Ejemplos:

- Como resultado de su evaluación del entorno de control de la entidad, el auditor tiene reservas acerca de la integridad de la dirección de la entidad, las cuales pueden ser tan graves, que le lleven a la conclusión de que el riesgo de que la dirección presente intencionadamente unos estados financieros incorrectos es tal, que no se puede realizar una auditoría.
- Como resultado de su evaluación del sistema de información y comunicación de la entidad, el auditor determina que se han gestionado de manera deficiente cambios significativos en el entorno de las TI, con una escasa supervisión por parte de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. El auditor concluye que tiene reservas significativas acerca del estado y la fiabilidad de los registros contables de la entidad. En esas circunstancias, el auditor puede determinar que es poco probable que se disponga de evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sirva de base para una opinión de auditoría no modificada sobre los estados financieros.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A199. La NIA 705 (Revisada)[98] establece los requerimientos y proporciona orientaciones para determinar si es necesario que el auditor exprese una opinión con salvedades o deniegue la opinión o, como puede ser necesario en algunos casos, renuncie al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A200. En el caso de entidades del sector público, la identificación de riesgos en los estados financieros puede incluir la consideración de cuestiones relacionadas con el clima político, el interés público y lo sensibles que sean los programas.

Riesgos de incorrección material en las afirmaciones (Ref: Apartado 28(b))

El **Anexo 2** contiene ejemplos, en el contexto de los factores de riesgo inherente, de hechos o condiciones que pueden indicar una susceptibilidad a incorrecciones que pueden ser materiales.

A201. Los riesgos de incorrección material que no se relacionan de manera generalizada con los estados financieros son riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Afirmaciones relevantes y tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos (Ref: Apartado 29)

Por qué se determinan las afirmaciones relevantes y los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos

A202. La determinación de las afirmaciones relevantes y de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos proporciona la base para el alcance del conocimiento del auditor del sistema de información de la entidad que debe obtener de conformidad con el apartado 25(a). Este conocimiento también puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (véase el apartado A86).

Herramientas y técnicas automatizadas

A203. El auditor puede utilizar técnicas automatizadas para ayudarle en la identificación de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos.

Ejemplos:

- Se puede analizar la totalidad de una población de transacciones utilizando herramientas y técnicas automatizadas para conocer su naturaleza, fuente, dimensión y volumen. Mediante la aplicación de técnicas automatizadas, el auditor puede, por ejemplo, detectar que una cuenta con saldo cero al final del periodo está formada por numerosas transacciones y anotaciones en el diario registradas a lo largo del tiempo que se compensan, lo que indica que el saldo contable o el tipo de transacciones puede ser significativo (por ejemplo, una cuenta relacionada con el pago de nóminas). Esa misma cuenta puede permitir detectar también reembolsos de gastos a la dirección (y a otros empleados), lo que podría dar lugar a información a revelar significativa debido a que estos pagos se realizan a partes vinculadas.

[98] NIA 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

_____

- El auditor puede detectar con más facilidad un tipo significativo de transacciones que no había sido previamente identificada analizando los flujos de toda una población de transacciones de ingresos.

Información a revelar que puede ser significativa

A204. La información a revelar significativa incluye información a revelar tanto cuantitativa como cualitativa para la que existe una o varias afirmaciones relevantes. Algunos ejemplos de información a revelar que tiene aspectos cualitativos y que puede contener afirmaciones relevantes, por lo es posible que sea considerada significativa por el auditor, incluyen información a revelar sobre:

- Liquidez y cláusulas del contrato de deuda en el caso de una entidad con una situación financiera delicada.
- Hechos o circunstancias que han originado el reconocimiento de una pérdida por deterioro de valor de activos.
- Principales fuentes de incertidumbre en la estimación, incluidas las hipótesis sobre el futuro.
- La naturaleza de un cambio de política contable y otra información a revelar relevante requerida por el marco de información financiera aplicable cuando, por ejemplo, se espera que nuevos requerimientos de información financiera tengan un impacto significativo sobre la situación financiera y el resultado de la entidad.
- Acuerdos de remuneración con pagos basados en acciones, incluida la información sobre el modo en que se determinaron las cantidades registradas, y otra información a revelar relevante.
- Partes vinculadas y transacciones entre partes vinculadas.
- Análisis de sensibilidad, incluidos los efectos de los cambios en las hipótesis utilizadas por la entidad en sus técnicas de valoración con el fin de permitir a los usuarios entender la incertidumbre subyacente en la medición de un importe registrado o revelado.

Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones

Valoración del riesgo inherente (Ref: Apartados 31–33)

Valoración de la probabilidad de que ocurra una incorrección y de su magnitud (Ref: Apartado 31)

Por qué el auditor valora la probabilidad de que ocurra una incorrección y su magnitud

A205. El auditor valora la probabilidad de que exista una incorrección y su magnitud en el caso de riesgos identificados de incorrección material porque la significatividad de la combinación de la probabilidad de que exista y de la magnitud de la incorrección potencial si existe determina el punto en el espectro de riesgo inherente en el que se sitúa el riesgo inherente identificado, lo que proporciona información para el diseño por el auditor de procedimientos posteriores de auditoría para responder al riesgo.

A206. La valoración del riesgo inherente de los riesgos identificados de incorrección material también ayuda al auditor a determinar los riesgos significativos. El auditor determina los riesgos significativos porque la NIA 330 y otras NIA requieren respuestas específicas a riesgos significativos.

A207. Los factores de riesgo inherente influyen en la valoración por el auditor de la probabilidad de que exista una incorrección y su magnitud para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones. Cuanto mayor sea el grado de susceptibilidad de incorrección material de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar, mayor será, probablemente, la valoración del riesgo inherente. Considerar el grado en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de una afirmación a incorrección ayuda al auditor a responder adecuadamente al riesgo inherente para riesgos de incorrección material en las afirmaciones y a diseñar una respuesta más precisa a dicho riesgo.

Espectro de riesgo inherente

A208. En la valoración del riesgo inherente, el auditor aplica su juicio profesional para determinar la significatividad de la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección y de su magnitud.

A209. El riesgo inherente valorado relacionado con un determinado riesgo de incorrección material en las afirmaciones supone un juicio dentro de un rango, de menor a mayor, en el espectro de riesgo inherente. El juicio acerca de la valoración del punto del rango de riesgo inherente en el que se encuentra el riesgo puede variar según la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad y tiene en cuenta la valoración de la probabilidad de que ocurra una incorrección y de su magnitud, así como de los factores de riesgo inherente.

A210. En la consideración de la probabilidad de que exista una incorrección, el auditor tiene en cuenta la posibilidad de que exista una incorrección basándose en la consideración de los factores de riesgo inherente.

A211. En la consideración de la magnitud de una incorrección, el auditor tiene en cuenta los aspectos cualitativos y cuantitativos de la posible incorrección (es decir, se pueden considerar materiales las incorrecciones en las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en base a su dimensión, naturaleza o circunstancias).

A212. El auditor utiliza la significatividad de la combinación de la probabilidad de que ocurra una incorrección material y la magnitud de la posible incorrección para determinar en qué punto del espectro de riesgo inherente (es decir, el rango) valora que se sitúa el riesgo inherente. Cuanto mayor sea la combinación de la probabilidad de que exista y la magnitud, mayor será la valoración del riesgo inherente; cuanto menor sea la combinación de probabilidad y magnitud, menor será la valoración del riesgo inherente.

A213. Si la valoración de un riesgo le sitúa en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente, no significa que tanto la magnitud como la probabilidad de que exista tengan que ser valoradas como altas. Es más bien el punto de intersección de la magnitud y de la probabilidad de la incorrección material en el espectro de riesgo inherente lo que determinará si el riesgo inherente valorado se sitúa en un punto alto o bajo del espectro de riesgo inherente. La valoración de un riesgo inherente como más alto también puede tener su origen en diferentes combinaciones de probabilidad y magnitud, por ejemplo, una valoración del riesgo inherente como más alto puede ser el resultado de una baja probabilidad y de una magnitud muy alta.

A214. Con el fin de desarrollar estrategias adecuadas para responder a los riesgos de incorrección material, el auditor puede clasificar los riesgos de incorrección material en categorías dentro del espectro de riesgo inherente en base a la valoración de su riesgo inherente. Estas categorías se pueden describir de varias maneras. Independientemente del método de clasificación que se utilice, la valoración por el auditor del riesgo inherente es adecuada cuando el diseño y la implementación de procedimientos posteriores de auditoría para tratar los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones dan una respuesta adecuada a la valoración del riesgo inherente y a los motivos para dicha valoración.

Riesgos generalizados de incorrección material en las afirmaciones (Ref: Apartado 31(b))

A215. Al valorar los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, es posible que el auditor concluya que algunos riesgos de incorrección material están relacionados de un modo más generalizado con los estados financieros en su conjunto y afectan potencialmente a muchas afirmaciones, en cuyo caso es posible que el auditor actualice la identificación de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

A216. En circunstancias en las que ciertos riesgos de incorrección material son identificados como riesgos en los estados financieros debido a su efecto generalizado en varias afirmaciones y se pueden identificar con afirmaciones específicas, se requiere que el auditor tenga en cuenta esos riesgos al valorar el riesgo inherente para los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A217. En la aplicación de juicio profesional en cuanto a la valoración del riesgo de incorrección material, los auditores del sector público pueden considerar la complejidad de las disposiciones reglamentarias y directrices, así como los riesgos de incumplimiento con las autoridades.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 32)

Por qué se determinan los riesgos significativos y las implicaciones para la auditoría

A218. La determinación de los riesgos significativos permite al auditor centrar más su atención en los riesgos que están en la parte más alta del espectro de riesgo inherente, realizando determinadas actuaciones que constituyen respuestas requeridas, que incluyen:

- Se requiere que se identifiquen controles que responden a riesgos significativos de conformidad con el apartado 26(a) (i), con un requerimiento de evaluar si el control ha sido diseñado de modo eficaz y ha sido implementado de conformidad con el apartado 26(d).
- La NIA 330 requiere que los controles que responden a riesgos significativos se comprueben en el periodo actual (cuando el auditor tiene intención de confiar en la eficacia operativa de esos controles) y que se planifiquen y apliquen procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo identificado[99].
- La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor[100].
- La NIA 260 (Revisada) requiere que exista comunicación con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor[101].
- La NIA 701 requiere que el auditor tenga en cuenta los riesgos significativos cuando determine las cuestiones que han requerido atención significativa por su parte, las cuales pueden ser cuestiones clave de la auditoría[102].
- La revisión oportuna por el socio del encargo de la documentación de auditoría, en las etapas adecuadas del desarrollo del encargo, permite que las cuestiones significativas, incluidos los riesgos significativos, se resuelvan oportuna y satisfactoriamente para el socio del encargo, en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella[103].
- La NIA 600 requiere una mayor participación del socio del encargo del grupo si el riesgo significativo está relacionado con un componente en una auditoría del grupo y que el equipo del encargo del grupo dirija el trabajo que se requiere en el componente que realice el auditor del componente[104].

Determinación de los riesgos significativos

A219. En la determinación de los riesgos significativos, el auditor puede identificar en primer lugar los riesgos de incorrección material valorados cuyo riesgo inherente se haya valorado como más alto dentro del espectro de riesgo inherente para sustentar su consideración de qué riesgos se pueden encontrar próximos al límite superior. Encontrarse próximo al límite superior en el espectro de riesgo inherente será distinto según la entidad y no significará necesariamente lo mismo para una entidad de un periodo a otro. Puede depender de la naturaleza y las circunstancias de la entidad para la que se está valorando el riesgo.

---

[99] NIA 330, apartados 15 y 21

[100] NIA 330, apartado 7(b)

[101] NIA 260 (Revisada), apartado 15

[102] NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente , apartado 9

[103] NIA 220, apartados 17 y A19

[104] NIA 600, apartados 30 y 31

A220. La determinación de cuáles de los riesgos de incorrección material valorados se encuentran próximos al límite superior dentro del espectro de riesgo inherente y constituyen, por lo tanto, riesgos significativos es una cuestión de juicio profesional, salvo si el riesgo es de un tipo de riesgo que debe ser tratado como riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otra NIA. La NIA 240 proporciona requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude[105].

Ejemplo:

- Normalmente se determinaría que el dinero en efectivo en un supermercado tiene una elevada probabilidad de posible incorrección (debido al riesgo de apropiación indebida del efectivo), sin embargo, la magnitud sería habitualmente muy reducida (debido al pequeño volumen de efectivo que se maneja en las tiendas). La combinación de estos dos factores en el espectro de riesgo inherente probablemente no tendría como resultado que se determine que la existencia de efectivo sea un riesgo significativo.
- Una entidad está negociando vender un segmento de negocio. El auditor considera el efecto en el deterioro del fondo de comercio y puede determinar que hay una probabilidad más alta de posible incorrección y una magnitud más alta debido al impacto de los factores de riesgo inherente de subjetividad, incertidumbre y susceptibilidad de sesgo de la dirección y otros factores de riesgo de fraude. Esto puede tener como resultado que se determine que el deterioro del fondo de comercio sea un riesgo significativo.

A221. El auditor también tiene en cuenta los efectos relativos de los factores de riesgo inherente al valorar el riesgo inherente. Es probable que el riesgo valorado sea menor cuanto menor sea el efecto de los factores de riesgo inherente. Los riesgos de incorrección material cuyo riesgo inherente haya sido valorado como más alto y que pueden, en consecuencia, determinarse como riesgos significativos, pueden ser originados por cuestiones como las siguientes:

- Transacciones para las que existen múltiples tratamientos contables aceptables por lo que interviene la subjetividad.
- Estimaciones contables con una elevada incertidumbre en la estimación o modelos complejos.
- Complejidad en la recogida y procesamiento de datos para sustentar saldos contables.
- Saldos contables o información a revelar cuantitativa en la que intervienen cálculos complejos.
- Principios contables que pueden estar sujetos a diferentes interpretaciones.
- Cambios en los negocios de la entidad que suponen cambios contables, por ejemplo, fusiones y adquisiciones.

Riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 33)

Por qué se requiere que se identifiquen los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada

A222. Debido a la naturaleza de un riesgo de incorrección material y a las actividades de control que tratan ese riesgo, en algunas circunstancias, la única forma de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es comprobar la eficacia operativa de los controles. En consecuencia, se requiere que el auditor identifique cualquier riesgo de ese tipo por las implicaciones para el diseño y aplicación de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330 para responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

[105] NIA 240, apartados 26-28

A223. El apartado 26(a) (iii) también requiere la identificación de controles que responden a riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada porque se requiere que el auditor, de conformidad con la NIA 330[106], diseñe y realice pruebas de esos controles.

Determinación de riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada

A224. Cuando transacciones rutinarias estén sujetas a un procesamiento muy automatizado con escasa o nula intervención manual, puede que no resulte posible aplicar únicamente procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Este puede ser el caso en aquellas circunstancias en las que una cantidad significativa de la información de la entidad se inicia, registra, procesa o notifica solo de manera electrónica, como en un sistema de información que implica un alto grado de integración a través de sus aplicaciones de TI. En estos casos:

- Es posible que la evidencia de auditoría únicamente esté disponible en formato electrónico, y que su suficiencia y adecuación normalmente dependan de la eficacia de los controles sobre su exactitud e integridad.
- La posibilidad de que la información se inicie o altere de manera incorrecta y de que este hecho no se detecte puede ser mayor si los correspondientes controles no están funcionando de manera eficaz.

Ejemplo:

Por lo general, no es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los ingresos de una entidad de telecomunicaciones basándose sólo en procedimientos sustantivos. Esto es así porque la evidencia sobre llamadas o tráfico de datos no existe en un formato observable. En su lugar, por lo general, se realizan pruebas de controles sustanciales para determinar que el origen y finalización de llamadas y el tráfico de datos se capturan correctamente (por ejemplo, minutos de una llamada o volumen de una descarga) y se registran correctamente en el sistema de facturación de la entidad.

A225. La NIA 540 (Revisada) proporciona orientaciones adicionales relacionadas con las estimaciones contables acerca de riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada[107]. En relación con las estimaciones contables esto puede no estar limitado al procesamiento automatizado, sino que puede ser también aplicable a modelos complejos.

Valoración del riesgo de control (Ref: Apartado 34)

A226. Los planes del auditor de comprobar la eficacia operativa de los controles se basan en la expectativa de que los controles funcionan eficazmente, y esto será la base de la valoración por el auditor del riesgo de control. La expectativa inicial de la eficacia operativa de los controles se basa en la evaluación por el auditor del diseño de los controles identificados en el componente de actividades de control y en la determinación de su implementación. Una vez que el auditor haya comprobado la eficacia operativa de los controles de conformidad con la NIA 330, podrá confirmar su expectativa inicial acerca de la eficacia operativa de los controles. Si los controles no están funcionando eficazmente según lo esperado, el auditor tendrá que revisar la valoración del riesgo de control de conformidad con el apartado 37.

A227. La valoración por el auditor del riesgo de control se puede realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría que prefiera, y se puede expresar de diferentes formas.

[106] NIA 330, apartado 8

[107] NIA 540 (Revisada), apartados A87–A89

A228. Si el auditor prevé comprobar la eficacia operativa de los controles, puede resultar necesario probar una combinación de controles para confirmar sus expectativas de que los controles están funcionando eficazmente. El auditor puede tener previsto probar tanto controles directos como indirectos, incluidos controles generales de TI y, en ese caso, tener en cuenta el efecto combinado esperado de los controles al valorar el riesgo de control. En la medida en que el control que vaya a ser probado no trate totalmente el riesgo inherente valorado, el auditor determinará las implicaciones para el diseño de procedimientos posteriores de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

A229. Cuando el auditor tenga previsto comprobar la eficacia operativa de un control automatizado, puede también planificar comprobar la eficacia operativa de los correspondientes controles generales de TI que sustentan el funcionamiento continuo de dicho control automatizado para responder a los riesgos derivados de la utilización de TI y para proporcionar una base para la expectativa del auditor de que el control automatizado funcionó eficazmente durante todo el periodo. Si el auditor espera que los correspondientes controles de TI sean ineficaces, esta determinación puede afectar a su valoración del riesgo de control en las afirmaciones y sus procedimientos posteriores de auditoría quizás tengan que incluir procedimientos sustantivos para responder a los riesgos aplicables derivados de la utilización de TI. En la NIA 330[108] se proporcionan orientaciones adicionales sobre los procedimientos que el auditor puede aplicar en estas circunstancias.

Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo (Ref: Apartado 35)

Por qué el auditor evalúa la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo

A230. La evidencia obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo proporciona la base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Esto proporciona una base para el diseño de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330. En consecuencia, la evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo proporciona la base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude o error en los estados financieros y en las afirmaciones.

La evaluación de la evidencia de auditoría

A231. La evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones[109].

Escepticismo profesional

A232. Al evaluar la evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, el auditor considera si ha obtenido suficiente conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad para poder identificar los riesgos de incorrección material, así como si existe cualquier evidencia contradictoria que pueda indicar un riesgo de incorrección material.

Tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que no son significativos pero si son materiales (Ref: Apartado 36)

[108] NIA 330, apartados A29–A30

[109] NIA 500, apartado A1

A233. Como se explica en la NIA 320[110], la materialidad y el riesgo de auditoría se consideran al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar. La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros[111]. A los efectos de esta NIA y del apartado 18 de la NIA 330, los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar son materiales si podría esperarse razonablemente que omitiendo, revelando con incorrecciones u ocultando información sobre ellos, se influiría en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto.

A234. Es posible que existan tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que sean materiales pero que no se haya determinado que sean tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos (es decir, no se han identificado afirmaciones relevantes).

Ejemplo:

La entidad puede disponer de información revelada sobre remuneración a directivos para la que el auditor no haya identificado un riesgo de incorrección material. Sin embargo, el auditor puede determinar que esta información revelada es material en base a las consideraciones del apartado A233.

A235. Los procedimientos de auditoría para tratar tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que son materiales pero que no se consideran significativos se tratan en la NIA 330[112]. Cuando se determina que un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar es significativo como lo requiere el apartado 29, dicho tipo de transacción, saldo contable o información a revelar es también un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar material a los efectos del apartado 18 de la NIA 330.

Revisión de la valoración del riesgo (Ref: Apartado 37)

A236. Durante la realización de la auditoría puede llegar a conocimiento del auditor nueva información u otra información que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo.

Ejemplo:

La valoración del riesgo por la entidad puede estar basada en la suposición de que ciertos controles están funcionando de manera eficaz. Al realizar las pruebas sobre dichos controles, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de que no funcionaron de manera eficaz en momentos importantes durante la realización de la auditoría. Del mismo modo, al aplicar procedimientos sustantivos, el auditor puede detectar incorrecciones por cantidades superiores o con mayor frecuencia de lo que corresponde a las valoraciones del riesgo realizadas por el auditor. En tales circunstancias, puede ocurrir que la valoración del riesgo no refleje adecuadamente las verdaderas circunstancias de la entidad y los procedimientos posteriores de auditoría planificados pueden no ser eficaces para detectar incorrecciones materiales. Los apartados 16 y 17 de la NIA 330 proporcionan orientaciones adicionales para la evaluación de la eficacia operativa de los controles.

[110] NIA 320, apartado A1

[111] NIA 320, apartado 4

[112] NIA 330, apartado 18

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Documentación (Ref: Apartado 38)

A237. En el caso de auditorías recurrentes, puede utilizarse cierta documentación de periodos anteriores, actualizada según resulte necesario para reflejar los cambios en los negocios o procesos de la entidad.

A238. La NIA 230 señala que, entre otras consideraciones, aunque puede no existir una única forma de documentar la aplicación de escepticismo profesional por parte del auditor, la documentación de auditoría puede, sin embargo, proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor[113]. Por ejemplo, cuando la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, la documentación puede incluir el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al evaluar si la evidencia de auditoría proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Entre los ejemplos de otros requerimientos de esta NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se incluyen:

- el apartado 13, que requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos de valoración del riesgo de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda corroborar la existencia de riesgos o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda contradecir la existencia de riesgos;
- el apartado 17, que requiere una discusión entre los miembros clave del equipo del encargo sobre la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material;
- los apartados 19(b) y 20, que requieren que el auditor obtenga un conocimiento de los motivos de cualquier cambio en las políticas contables de la entidad y que evalúe si las políticas contables de la entidad son adecuadas y congruentes con el marco de información financiera aplicable;
- los apartados 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d) y 27, que requieren que el auditor evalúe, en base al conocimiento obtenido, si los componentes del sistema de control interno de la entidad son adecuados a las circunstancias de la entidad, considerando la naturaleza y complejidad de la entidad, y que determine si se han identificado una o más deficiencias de control;
- el apartado 35, que requiere que el auditor tenga en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo, tanto si corrobora como si contradice las afirmaciones de la dirección y que evalúe si esa evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material; y
- el apartado 36, que requiere que el auditor evalúe, cuando sea aplicable, si la determinación por el auditor de que no existen riesgos de incorrección material para un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar materiales continúa siendo adecuada.

Graduación

A239. El modo en que se deben documentar los requerimientos del apartado 38 debe determinarlo el auditor de acuerdo con su juicio profesional.

A240. Es posible que sea necesaria documentación más detallada, que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, para sustentar el fundamento de los juicios difíciles aplicados.

A241. En el caso de auditorías de entidades menos complejas, la forma y extensión de la documentación pueden ser sencillas y relativamente breves. La forma y extensión de la documentación del auditor depende de la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad, así como de su sistema de control interno, de la

[113] NIA 230, apartado A7

disponibilidad de información por parte de la entidad y de la metodología y tecnología de auditoría utilizadas en el transcurso de la auditoría. No es necesario documentar la totalidad del conocimiento del auditor sobre la entidad y las cuestiones relacionadas con dicho conocimiento. Los elementos clave[114] del conocimiento documentados por el auditor pueden incluir aquellos que sirvieron de base al auditor para valorar los riesgos de incorrección material. Sin embargo, no se requiere que el auditor documente cada uno de los factores de riesgo inherente que se tuvo en cuenta al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Ejemplo:

En las auditorías de entidades menos complejas, la documentación de auditoría puede incluirse en la del auditor relativa a la estrategia global de auditoría y plan de auditoría[115]. Del mismo modo, por ejemplo, los resultados de la valoración del riesgo se pueden documentar por separado o se pueden incluir en la documentación del auditor sobre los procedimientos posteriores de auditoría[116].

[114] NIA 230, apartado 8

[115] NIA 300, Planificación de la auditoría de estados financieros, apartados 7, 9 y A11

[116] NIA 330, apartado 28

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Anexo 1 Consideraciones para el conocimiento de la entidad y su modelo de negocio (Ref: Apartados A61–A67)

En este anexo se explican los objetivos y el alcance del modelo de negocio de la entidad y se proporcionan ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para el conocimiento de las actividades de la entidad que pueden formar parte del modelo de negocio. El conocimiento por el auditor del modelo de negocio de la entidad, y del modo en que se ve afectado por su estrategia y objetivos de negocio, puede ayudar al auditor en la identificación de los riesgos de negocio que pueden tener un efecto sobre los estados financieros. Además, esto puede ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material.

Objetivos y alcance de un modelo de negocio de una entidad

1. El modelo de negocio de una entidad describe el modo en que la entidad considera, por ejemplo, su estructura organizativa, sus operaciones o el alcance de sus actividades, sus líneas de negocio (incluidos los competidores y los clientes de estos), sus procesos, sus oportunidades de crecimiento, su globalización, los requerimientos normativos y las tecnologías. El modelo de negocio de una entidad describe el modo en que la entidad crea, preserva y capta valor económico o más amplio, para sus grupos de interés.

2. Las estrategias son los enfoques que la dirección prevé utilizar para alcanzar los objetivos de la entidad, incluido el modo en que piensa responder a los riesgos y oportunidades a los que se enfrenta. La dirección cambia las estrategias de la entidad en el transcurso del tiempo para responder a los cambios en sus objetivos y en las circunstancias internas y externas en las que opera.

3. La descripción de un modelo de negocio habitualmente incluye:

- El alcance de las actividades de la entidad y el motivo para realizarlas.
- La estructura de la entidad y la magnitud de sus operaciones.
- Los mercados o los círculos geográficos o demográficos, y partes de la cadena de valor, en los que opera, el modo en que interactúa con esos mercados o círculos (principales productos, segmentos de clientela y métodos de distribución) y la base sobre la que compite.
- Los procesos de negocio o los procesos operativos de la entidad (por ejemplo, los procesos de inversión, de financiación y de explotación) empleados en la realización de sus actividades, centrándose en las partes de los procesos de negocio que son importantes para la creación, preservación o captación de valor.
- Los recursos (por ejemplo, financieros, humanos, intelectuales, medioambientales y tecnológicos) y otros datos y relaciones (por ejemplo, clientes, competidores, proveedores y empleados) que son necesarios o importantes para su éxito.
- El modo en que el modelo de negocio de la entidad integra la utilización de TI en sus interacciones con clientes, proveedores, fuentes de financiación y otros interesados mediante intercomunicaciones de TI y otras tecnologías.

4. Un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata sobre el riesgo de incorrección material para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las afirmaciones o en los estados financieros. Por ejemplo, el riesgo de negocio originado por una caída significativa de los valores en el mercado inmobiliario puede incrementar el riesgo de incorrección material asociado con la afirmación de valoración en el caso de un prestamista de préstamos a medio plazo con garantía inmobiliaria. No obstante, el mismo riesgo, especialmente si se combina con un empeoramiento importante de la situación económica que incrementa a la vez el riesgo subyacente de pérdidas por insolvencias en sus préstamos, puede tener también una consecuencia a más largo plazo, La exposición neta a pérdidas por insolvencias resultante puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. De ser así, ello podría tener implicaciones en la conclusión de la dirección y del auditor sobre lo adecuado de la utilización por la entidad del principio contable de empresa en funcionamiento y de la determinación de si existe una incertidumbre material. En consecuencia, el considerar si un riesgo de negocio puede producir un riesgo de incorrección material es una cuestión que se valora teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad. En el Anexo 2 se enumeran ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Actividades de la entidad

5. Algunos ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento de las actividades de la entidad (incluido su modelo de negocio) incluyen:

(a) Operaciones de negocio, tales como:
- Naturaleza de las fuentes de ingresos, productos o servicios, y mercados, incluida la participación en el comercio electrónico, como las ventas por internet y las actividades de marketing.
- Desarrollo de las operaciones (por ejemplo, etapas y métodos de producción, o actividades expuestas a riesgos medioambientales).
- Alianzas, negocios conjuntos y externalización de actividades.
- Dispersión geográfica y segmentación sectorial.
- Ubicación de las instalaciones de producción, almacenes y oficinas, así como ubicación y cantidades de existencias.
- Clientes clave y proveedores importantes de bienes y servicios, acuerdos laborales (incluida la existencia de convenios colectivos, compromisos por pensiones u otros beneficios posteriores a la jubilación, acuerdos de opciones sobre acciones y de bonos de incentivos, así como la regulación gubernamental en relación con las cuestiones laborales).
- Actividades y gastos en investigación y desarrollo.
- Transacciones con partes vinculadas.

(b) Inversiones y actividades de inversión, tales como:
- Adquisiciones o desinversiones previstas o recientemente realizadas.
- Inversiones y disposiciones de valores y préstamos.
- Actividades de inversión en capital.
- Inversiones en entidades que no consolidan, incluidas asociaciones no controladas, negocios conjuntos y entidades con cometido especial no controladas.

(c) Financiación y actividades de financiación, tales como:
- Estructura de propiedad de entidades dependientes y asociadas, incluidas estructuras consolidadas y no consolidadas.
- Estructura de la deuda y sus condiciones, incluidos los acuerdos de financiación fuera de balance y los acuerdos de arrendamiento.
- Beneficiarios efectivos (por ejemplo, nacionales, extranjeros, reputación comercial y experiencia) y partes vinculadas.
- Uso de instrumentos financieros derivados.

Naturaleza de las entidades con cometido especial

6. Una entidad con cometido especial (denominada en algunos casos vehículo con cometido especial) es una entidad generalmente constituida con un propósito limitado y bien definido, como, por ejemplo, llevar a cabo un arrendamiento o una titulización de activos financieros, o desarrollar actividades de investigación y desarrollo. Puede adoptar la forma de una sociedad anónima, fideicomiso, sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o una entidad no constituida con forma jurídica de sociedad. La entidad por cuenta de la que se ha constituido la entidad con cometido especial puede a menudo transferirle activos (por ejemplo, como parte de una transacción para dar de baja activos financieros), obtener el derecho a utilizar sus activos, o prestarle servicios, a la vez que la entidad con cometido especial puede obtener financiación de otras partes. Como se indica en la NIA 550, en algunas circunstancias, una entidad con cometido especial puede ser una parte vinculada de la entidad[117].

7. Los marcos de información financiera a menudo establecen condiciones detalladas para delimitar lo que se entiende por control, o circunstancias en las cuales la entidad con cometido especial debería ser tenida en

[117] NIA 550, apartado A7

cuenta para la consolidación. La interpretación de los requerimientos de dichos marcos a menudo exige un conocimiento detallado de los acuerdos relevantes en los que participa la entidad con cometido especial.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Anexo 2 Conocimiento de los factores de riesgo inherente (Ref: Apartados 12(f) 19(c), A7–A8, A85–A89)

En este anexo se proporciona una explicación más detallada de los factores de riesgo inherente, así como cuestiones que el auditor puede considerar para el conocimiento y aplicación de los factores de riesgo inherente para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Los factores de riesgo inherente

1. Los factores de riesgo inherente son características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar a incorrección, debida a fraude o error, antes de considerar los controles. Dichos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos e incluyen complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude[118] en la medida en la que afectan al riesgo inherente. En la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, y del marco de información financiera aplicable y de las políticas contables de la entidad de conformidad con los apartados 19(a) – (b), el auditor también comprende el modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros.

2. Algunos de los factores de riesgo inherente relativos a la preparación de información requerida por el marco de información financiera aplicable (denominados en este apartado "información requerida") incluyen:

- Complejidad — se origina, bien por la naturaleza de la información, bien por el modo en que se prepara la información requerida, incluido cuando dichos procesos de preparación son inherentemente más difíciles de aplicar. Por ejemplo, la complejidad puede surgir:
  - en el cálculo de provisiones para descuentos de proveedores porque puede ser necesario tener en cuenta distintos términos comerciales con muchos proveedores distintos, o muchos términos contractuales interrelacionados que son, todos ellos, aplicables en el cálculo de los descuentos a abonar; o
  - cuando existen muchas fuentes posibles de datos, con diferentes características que se utilizan en la realización de una estimación contable, el procesamiento de esos datos implica muchos pasos interrelacionados y los datos, en consecuencia, son inherentemente más difíciles de identificar, capturar, acceder, comprender o procesar.
- Subjetividad — se origina por limitaciones inherentes en la capacidad de preparar la información requerida de un modo objetivo, debido a limitaciones en la disponibilidad de conocimiento o de información, de tal modo que la dirección puede tener que elegir o aplicar un juicio subjetivo acerca del enfoque más adecuado y acerca de la información resultante que se debe incluir en los estados financieros. Debido a distintos enfoques en la preparación de la información requerida, se podrían producir diferentes resultados de una adecuada aplicación del marco de información financiera aplicable. A medida que aumentan las limitaciones en el conocimiento o en los datos, aumenta la subjetividad de los juicios que podrían aplicar personas razonablemente conocedoras e independientes, así como la diversidad de los posibles resultados de esos juicios.
- Cambio — es el resultado de hechos o condiciones que, a lo largo del tiempo, afectan al negocio de la entidad o a los aspectos económicos, contables, normativos, sectoriales u otros del entorno en el que opera, cuando se reflejan los efectos de esos hechos o condiciones en la información requerida. Dichos hechos o condiciones pueden ocurrir durante el periodo de información financiera o entre periodos. Por ejemplo, el cambio puede ser el resultado de desarrollos en los requerimientos del marco de información financiera aplicable, en la entidad y su modelo de negocio o en el entorno en el que opera la entidad. Dicho cambio puede afectar a las hipótesis y juicios de la dirección, incluido cuando está relacionado con la elección de políticas contables por la dirección o el modo en que se realizan las estimaciones contables o se determina la correspondiente información a revelar.
- Incertidumbre — surge cuando la información requerida no se puede preparar solo sobre la base de datos suficientemente precisos y completos que se pueden verificar mediante observación directa. En estas circunstancias, es posible que se tenga que adoptar un enfoque que aplica el conocimiento disponible para

---

[118] 72 NIA 240, apartados A24–A27

preparar información utilizando datos observables suficientemente precisos y completos, siempre que estén disponibles y, cuando no lo estén, hipótesis sustentadas por los datos más adecuados de que se disponga. Las restricciones sobre la disponibilidad de conocimiento o datos, que no se encuentran bajo control de la dirección (sujetas, en su caso, a restricciones de coste) son fuentes de incertidumbre y su efecto en la preparación de la información requerida no se puede eliminar. Por ejemplo, la incertidumbre en la estimación surge cuando el importe monetario requerido no se puede determinar con precisión y el resultado de la estimación no se conoce antes de la fecha en que se finalizan los estados financieros.

- Susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afectan al riesgo inherente — la susceptibilidad de sesgo de la dirección es el resultado de condiciones que originan susceptibilidad de que la dirección no mantenga, intencionadamente o no, la neutralidad en la preparación de la información. El sesgo de la dirección se asocia con frecuencia a determinadas condiciones que tienen la posibilidad de dar lugar a que la dirección no mantenga la neutralidad al aplicar el juicio (indicadores de sesgo potencial de la dirección), lo que podría dar lugar a una incorrección material en la información que, si fuera intencionada, sería fraudulenta. Dichos indicadores incluyen incentivos o presiones en la medida en que afectan al riesgo inherente (por ejemplo, como resultado de una motivación para alcanzar un determinado resultado, tal como un objetivo de beneficio o un ratio de capital) y la oportunidad de no mantener la neutralidad. En los apartados A1 a A5 de la NIA 240 se describen factores relevantes para la susceptibilidad de incorrección debida a fraude bajo la forma de información financiera fraudulenta o de apropiación indebida de activos.

3. Cuando la complejidad es un factor de riesgo inherente, puede existir una necesidad inherente de procesos más complejos para la preparación de la información, y esos procesos pueden ser inherentemente más difíciles de aplicar. Como resultado, su aplicación puede requerir cualificaciones o conocimientos especializados y la utilización de un experto de la dirección.

4. Cuando el juicio de la dirección es más subjetivo, la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección, intencionado o no, también puede ser mayor. Por ejemplo, puede ser necesaria la aplicación de juicios significativos por la dirección para la realización de estimaciones contables que se han identificado como estimaciones con una elevada incertidumbre en la estimación, y las conclusiones relativas a los métodos, datos e hipótesis pueden reflejar sesgo de la dirección, intencionado o no.

Ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material

5. A continuación, figuran ejemplos de hechos (incluidas transacciones) y de condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros, con respecto a los estados financieros o a las afirmaciones. Los ejemplos mencionados, clasificados por factor de riesgo inherente, abarcan un amplio espectro de hechos y condiciones; sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva. Los hechos y condiciones se han clasificado por el factor de riesgo inherente cuyo efecto puede ser mayor dadas las circunstancias. Es importante tener en cuenta que, debido a las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente, los hechos y las condiciones del ejemplo también pueden estar sujetos a otros factores de riesgo inherente en distinto grado o ser afectados por ellos.

Factores de riesgo inherente relevantes:	**Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:**
Complejidad	Normativa: • Operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja. Modelo de negocio: • Existencia de alianzas y de negocios conjuntos complejos. Marco de información financiera aplicable: • Mediciones contables que conllevan procesos complejos. Transacciones: • Utilización de financiación fuera de balance, entidades con cometido especial y otros acuerdos de financiación complejos.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Factores de riesgo inherente relevantes:	**Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:**
Subjetividad	Marco de información financiera aplicable: • Una amplia variedad de posibles criterios de medición de una estimación contable. Por ejemplo, el reconocimiento por la dirección de la amortización o de los ingresos y gastos de construcción. • La elección por la dirección de una técnica o modelo de valoración para un activo no corriente, como inversiones inmobiliarias.
Cambio	Condiciones económicas: • Operaciones en regiones económicamente inestables; por ejemplo, en países con significativa devaluación de la moneda o con economías muy inflacionistas.
Factores de riesgo inherente relevantes:	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:
	Mercados: • Operaciones expuestas a mercados volátiles; por ejemplo, comercio con futuros. • Pérdida de clientes: • Problemas de empresa en funcionamiento y de liquidez, incluida la pérdida de clientes significativos. Modelo sectorial: • Cambios en el sector en el que opera la entidad. Modelo de negocio: • Cambios en la cadena de suministros. • Desarrollo u oferta de nuevos productos o servicios, o cambios a nuevas líneas de negocio. Geografía: • Expansión a nuevas ubicaciones. Estructura de la entidad: • Cambios en la entidad, como importantes adquisiciones o reorganizaciones u otros hechos inusuales. • Probabilidades de venta de entidades o de segmentos de negocio. Competencia de los recursos humanos: • Cambios en personal clave, incluida la salida de ejecutivos clave. TI: • Cambios en el entorno de las TI.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Factores de riesgo inherente relevantes:	**Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:**
	• Instalación de nuevos y significativos sistemas de TI relacionados con la información financiera. Marco de información financiera aplicable: • Aplicación de nuevos pronunciamientos contables. Capital: • Nuevas restricciones en la disponibilidad de capital y de créditos.
Factores de riesgo inherente relevantes:	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:
	Normativa: • Inicio de investigaciones sobre las operaciones de la entidad o sobre sus resultados realizadas por organismos reguladores o gubernamentales. • Impacto de nueva legislación relacionada con la protección del medioambiente.
Incertidumbre	Preparación de información: • Hechos o transacciones que implican una incertidumbre significativa de medición, incluidas las estimaciones contables, y la correspondiente información a revelar. • Litigios y pasivos contingentes pendientes; por ejemplo, garantías post- venta, garantías financieras y reparación medioambiental.
Susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afectan al riesgo inherente	Preparación de información: • Oportunidades para que la dirección y los empleados produzcan información financiera fraudulenta, incluida la omisión o la ocultación de información significativa en la información a revelar. Transacciones: • Transacciones significativas con partes vinculadas. • Número significativo de transacciones no rutinarias o no sistemáticas, incluidas transacciones intragrupo e importantes transacciones generadoras de ingresos al cierre del periodo. • Transacciones registradas sobre la base de las intenciones de la dirección; por ejemplo, refinanciación de la deuda, activos mantenidos para la venta y clasificación de los valores negociables.

Otros hechos o condiciones que pueden ser indicativas de la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros

- Falta de personal con las cualificaciones necesarias en el área contable y de información financiera.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

- Deficiencias de control, en particular en entorno de control, en el proceso de valoración del riesgo y en el proceso de seguimiento y, especialmente, en las no tratadas por la dirección.
- Incorrecciones anteriores, historial de errores o un elevado número de ajustes al cierre del periodo.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Anexo 3 Conocimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 12(m), 21-26, A90–A181)

1. El sistema de control interno de la entidad puede estar reflejado en manuales de políticas y procedimientos, en sistemas y formularios, y en la información que contienen, y lo realizan personas. El sistema de control interno de la entidad es implementado por la dirección, por los responsables del gobierno de la entidad y por otro personal en función de la estructura de la entidad. El sistema de control interno de la entidad se puede aplicar, en base a las decisiones de la dirección, de los responsables del gobierno de la entidad o de otro personal, y en el contexto de requerimientos legales y reglamentarios, al modelo operativo de la entidad, a su estructura legal o a una combinación de ambos.

2. En el presente anexo se proporcionan explicaciones más detalladas sobre los componentes del sistema de control interno y sus limitaciones, tal y como se establecen en los apartados 12(m), 21- 26 y A90-A181, en la medida que tienen relación con una auditoría de estados financieros.

3. El sistema de control interno de la entidad incluye aspectos relacionados con los objetivos de información de la entidad, incluidos sus objetivos de información financiera, pero puede también incluir aspectos relacionados con sus objetivos operativos o de cumplimiento, cuando dichos aspectos son relevantes para la información financiera.

Ejemplo:

Los controles sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias pueden ser relevantes para la información financiera cuando dichos controles son relevantes para la preparación por la entidad de información a revelar en los estados financieros sobre contingencias.

Componentes del sistema de control interno de la entidad

Entorno de control

4. El entorno de control incluye las funciones de gobierno y de dirección, así como las actitudes, grado de percepción y actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección en relación con el sistema de control interno de la entidad y su importancia para ella. El entorno de control establece el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de sus miembros y proporciona un fundamento general para el funcionamiento de los demás componentes del sistema control interno de la entidad.

5. Los responsables del gobierno de la entidad ejercen una influencia sobre la conciencia de control de una entidad, ya que una de sus funciones es la de contrarrestar las presiones a las que está sometida la dirección en relación con la información financiera, las cuales pueden tener su origen en la demanda del mercado o en planes de remuneración. En consecuencia, las siguientes cuestiones influyen en la eficacia del diseño del entorno de control relativo a la participación de los responsables del gobierno de la entidad:

- Su independencia con respecto a la dirección y su capacidad para evaluar las acciones de la dirección.
- Si comprenden las transacciones comerciales de la entidad.
- La medida en que evalúan si los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como si los estados financieros incluyen la información a revelar adecuada.

6. El entorno de control engloba los siguientes elementos:

(a) Modo en que se ejercen las responsabilidades de la dirección, tales como la creación y el mantenimiento de la cultura de la entidad y la manifestación del compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos La eficacia de los controles no puede situarse por encima de la integridad y los valores éticos de las

personas que los crean, administran y realizan su seguimiento. La integridad y el comportamiento ético son el producto de las normas de ética y de comportamiento de la entidad, del modo en que son comunicados (por ejemplo, a través de declaraciones de políticas) y de la manera en que son reforzados en la práctica (por ejemplo, a través de actuaciones de la dirección para eliminar o reducir los incentivos o las tentaciones que pueden llevar al personal a cometer actos deshonestos, ilegales o faltos de ética). La comunicación de las políticas de la entidad relativas a la integridad y a los valores éticos puede incluir la comunicación al personal de normas de comportamiento mediante declaraciones de políticas y de códigos de conducta, así como a través del ejemplo.

(b) Modo en que los responsables del gobierno demuestran su independencia de la dirección y ejercen la supervisión del sistema de control interno de la entidad cuando los responsables del gobierno de la entidad son distintos de la dirección. Los responsables del gobierno de la entidad influyen en la conciencia de control de la entidad. Las consideraciones pueden incluir si hay suficientes personas que sean independientes de la dirección y que sean objetivas en sus evaluaciones y en la toma de decisiones; el modo en que los responsables del gobierno de la entidad identifican y aceptan responsabilidades de supervisión y si los responsables del gobierno de la entidad retienen responsabilidades de supervisión del diseño, implementación y funcionamiento del sistema de control interno de la entidad. La importancia de las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad se reconoce en códigos de conducta y otras disposiciones legales o reglamentarias, u orientaciones creadas en beneficio de los responsables del gobierno de la entidad. Otras responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad incluyen la supervisión del diseño y de la eficacia operativa de los procedimientos de denuncia.

(c) Modo en que la entidad asigna autoridad y responsabilidad para la consecución de sus objetivos. Esto puede incluir consideraciones sobre:
- áreas clave de autoridad y responsabilidad, así como las líneas de información adecuadas;
- políticas relativas a prácticas empresariales adecuadas, conocimiento y experiencia del personal clave, así como los recursos disponibles para el desarrollo de las tareas; y
- políticas y comunicaciones cuyo fin es asegurar que todo el personal comprende los objetivos de la entidad, sabe el modo en que sus actuaciones individuales se interrelacionan y contribuyen a dichos objetivos, y es consciente del modo en que se le exigirá su responsabilidad y su contenido.

(d) Modo en que la entidad atrae, desarrolla y retiene personas competentes en línea con sus objetivos. Esto incluye el modo en que la entidad se asegura de que las personas tienen el conocimiento y las cualificaciones necesarias para realizar las tareas que definen su trabajo, como:
- Las normas de selección de las personas más cualificadas –resaltando la formación, la experiencia laboral anterior, los logros anteriores y la acreditación de integridad y de comportamiento ético.
- Las políticas de formación que comunican las funciones y responsabilidades prospectivas incluidas prácticas, tales como escuelas y seminarios que ilustran los niveles esperados de desempeño y comportamiento; y
- las evaluaciones periódicas del desempeño que dirigen las promociones demuestran el compromiso de la entidad con el ascenso de personal cualificado a niveles más altos de responsabilidad.

(e) Modo en que la entidad exige las responsabilidades de las personas para el logro de los objetivos del sistema de control interno. Ello se puede cumplir, por ejemplo, a través de:
- mecanismos para comunicar y exigir a las personas responsables de la ejecución de controles sus responsabilidades y para implementar las medidas correctoras que se requieran;
- el establecimiento de mediciones de desempeño, incentivos y recompensas para los responsables del sistema de control interno de la entidad, incluido el modo en que se evalúan las mediciones y se mantiene su relevancia;
- el modo en que las presiones asociadas con el logro de los objetivos de control tienen un impacto en las responsabilidades de cada persona y en las mediciones de resultados; y
- el modo en que se penaliza a las personas en caso necesario.

Lo adecuado de las cuestiones arriba mencionadas será diferente para cada entidad dependiendo de su tamaño, de la complejidad de su estructura y de la naturaleza de sus actividades.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

7. El proceso de valoración del riesgo por la entidad es un proceso iterativo para la identificación y el análisis de riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad y es el fundamento del modo en que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad determinan que se gestionen los riesgos.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

8. Para los fines de la información financiera, el proceso de valoración del riesgo por la entidad incluye el modo en que la dirección identifica los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable a la entidad, estima su significatividad, valora la probabilidad de que existan y toma decisiones con respecto a las actuaciones necesarias para gestionarlos, así como los resultados de todo ello. Por ejemplo, el proceso de valoración del riesgo por la entidad puede tratar el modo en que la entidad considera la posibilidad de que existan transacciones no registradas o identifica y analiza estimaciones significativas registradas en los estados financieros.

9. Los riesgos relevantes para una información financiera fiable incluyen hechos externos e internos, transacciones o circunstancias que pueden tener lugar y afectar negativamente a la capacidad de la entidad de iniciar, registrar, procesar e informar sobre información financiera congruente con las afirmaciones de la dirección incluidas en los estados financieros. La dirección puede iniciar planes, programas o actuaciones para responder a riesgos específicos o puede decidir asumir un riesgo debido al coste o a otras consideraciones. Los riesgos pueden surgir o variar debido a circunstancias como las siguientes:

- Cambios en el entorno operativo. Los cambios en el entorno normativo, económico u operativo pueden tener como resultado cambios en las presiones competitivas y riesgos significativamente distintos.
- Nuevo personal. El nuevo personal puede tener una concepción o interpretación diferente del sistema de control interno de la entidad.
- Sistema de información nuevo o actualizado. Los cambios rápidos y significativos en el sistema de información pueden modificar el riesgo relativo al sistema de control interno de la entidad.
- Crecimiento rápido. Una expansión significativa y rápida de las operaciones puede poner a prueba los controles e incrementar el riesgo de que estos dejen de funcionar.
- Nueva tecnología. La incorporación de nuevas tecnologías a los procesos productivos o al sistema de información puede cambiar el riesgo asociado al sistema de control interno de la entidad.
- Nuevos modelos de negocio, productos o actividades. Iniciar áreas de negocio o transacciones con las que la entidad tiene poca experiencia puede introducir nuevos riesgos asociados al sistema de control interno de la entidad.
- Reestructuraciones corporativas. Las reestructuraciones pueden venir acompañadas de reducciones de plantilla y de cambios en la supervisión y en la segregación de funciones que pueden cambiar el riesgo asociado al sistema de control interno de la entidad.
- Expansión de las operaciones en el extranjero. La expansión o la realización de operaciones en el extranjero trae consigo nuevos riesgos, a menudo excepcionales, que pueden afectar al control interno: por ejemplo, riesgos adicionales o diferentes en relación con transacciones en moneda extranjera.
- Nuevos pronunciamientos contables. La adopción de nuevos principios contables o la modificación de los principios contables puede tener un efecto en los riesgos de la preparación de estados financieros.
- Utilización de TI. Los riesgos relacionados con:
  - el mantenimiento de la integridad de los datos y del procesamiento de la información;
  - los riesgos para la estrategia de negocio de la entidad que se originan si la estrategia de TI de la entidad no sustenta eficazmente la estrategia de negocio de la entidad; o
  - cambios o interrupciones en el entorno de TI de la entidad, cambios de personal de TI
  - cuando la entidad no realiza las necesarias actualizaciones del entorno de TI o dichas actualizaciones no se realizan oportunamente.

El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

10. El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno es un proceso continuo para evaluar la eficacia del sistema de control interno de la entidad y adoptar las medidas correctoras necesarias de modo oportuno. El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno puede consistir en actividades continuas, evaluaciones puntuales (realizadas periódicamente) o una combinación de ambas. Las actividades de seguimiento continuas a menudo forman parte de las actividades recurrentes normales de una entidad y pueden incluir actividades de gestión y supervisión habituales. Es probable que varíen el alcance y la frecuencia del proceso de la entidad dependiendo de la valoración de los riesgos por la entidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

11. Los objetivos y el alcance de las funciones de auditoría interna incluyen habitualmente actividades diseñadas para la evaluación o el seguimiento de la eficacia del sistema de control interno de la entidad[119]. El proceso de la entidad para el seguimiento de su sistema de control puede incluir actividades como la revisión por la dirección de si las conciliaciones bancarias se preparan oportunamente, la evaluación por los auditores internos del cumplimiento por el personal de ventas de las políticas de la entidad sobre condiciones de los contratos de venta y la supervisión por el departamento jurídico del cumplimiento de las políticas de la entidad en materia de ética o de práctica empresarial. El seguimiento se realiza también para asegurarse de que los controles siguen funcionando de manera eficaz con el transcurso del tiempo. Por ejemplo, si la puntualidad y la exactitud de las conciliaciones bancarias no son objeto de seguimiento, es probable que el personal deje de prepararlas.

12. Los controles relacionados con el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno, incluidos los que efectúan el seguimiento de los controles automatizados subyacentes, pueden ser automatizados, manuales o una combinación de ambos. Por ejemplo, la entidad puede utilizar controles automatizados de seguimiento en relación con el acceso a determinada tecnología que genera informes de actividades inadecuadas para la dirección, que investiga manualmente las anomalías detectadas.

13. Para distinguir una actividad de seguimiento de un control relacionado con el sistema de información, se consideran los detalles subyacentes de la actividad, especialmente cuando implica algún grado de revisión de supervisión. Las revisiones de supervisión no se clasifican automáticamente como actividades de seguimiento y si una revisión se clasifica como control relacionado con el sistema de información o como una actividad de seguimiento puede ser una cuestión de juicio. Por ejemplo, la finalidad de un control mensual de integridad sería detectar y corregir errores, mientras que una actividad de seguimiento sería preguntar por qué ocurren errores y asignar a la dirección la responsabilidad de arreglar el proceso para prevenir futuros errores. Dicho de manera sencilla, un control relacionado con el sistema de información responde a un riesgo específico, mientras que una actividad de seguimiento evalúa si los controles de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad están funcionando como se espera.

14. Las actividades de seguimiento pueden incluir la utilización de información de comunicaciones de terceros que pueden indicar problemas o resaltar áreas que necesitan mejoras. Los clientes implícitamente corroboran los datos de facturación al pagar sus facturas o al reclamar por sus cargos. Además, las autoridades reguladoras se pueden comunicar con la entidad en relación con cuestiones que afectan al funcionamiento del sistema de control interno de la entidad; por ejemplo, comunicaciones relativas a inspecciones por autoridades de supervisión bancaria. Asimismo, la dirección puede considerar que constituyen actividades de seguimiento cualquier comunicación relativa al sistema de control interno de la entidad de los auditores externos.

El sistema de información y comunicación

15. El sistema de información relevante para la preparación de los estados financieros consiste en actividades y políticas, y en registros contables y auxiliares, diseñados y establecidos para:

- iniciar, registrar y procesar las transacciones de la entidad (así como los procesos para capturar, procesar y revelar información sobre hechos y condiciones distintas de transacciones), así como para rendir cuentas sobre los activos, pasivos y patrimonio neto correspondientes;
- resolver el procesamiento incorrecto de transacciones, por ejemplo, ficheros de espera automatizados y procedimientos aplicados para reclasificar oportunamente las partidas pendientes de aplicación;
- procesar y dar cuenta de elusiones del sistema o evitación de los controles;
- incorporar información procedente del procesamiento de las transacciones en el mayor (por ejemplo, transferir transacciones acumuladas desde un auxiliar);
- capturar y procesar información relevante para la preparación de estados financieros sobre los hechos y las condiciones distintos de las transacciones, tales como la amortización de activos, así como los cambios en la recuperabilidad de los activos; y

[119] La NIA 610 (Revisada 2013) y el Anexo 4 de esta NIA proporcionan orientaciones adicionales con respecto a la auditoría interna.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

- asegurar que se recoge, registra, procesa, resume e incluye adecuadamente en los estados financieros la información que el marco de información financiera aplicable requiere que se revele.

16. Los procesos de negocio de una entidad incluyen las actividades diseñadas para:

- el desarrollo, la adquisición, la producción, la venta y la distribución de los productos y servicios de una entidad;
- asegurar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y
- registrar la información, incluida la información contable y financiera.

Los procesos de negocio tienen como resultado transacciones registradas, procesadas y notificadas mediante el sistema de información.

17. La calidad de la información influye en la capacidad de la dirección de tomar las decisiones adecuadas en materia de dirección y control de las actividades de la entidad, así como de preparar informes financieros fiables.

18. La comunicación, que implica proporcionar conocimiento de las funciones y responsabilidades individuales del sistema de control interno de la entidad, puede adoptar la forma de manuales de políticas, manuales contables y de información financiera y circulares. La comunicación también puede ser realizada por vía electrónica, verbal y a través de las actuaciones de la dirección.

19. La comunicación por la entidad de las funciones y responsabilidades y de las cuestiones significativas relacionadas con la información financiera implica proporcionar conocimiento de las funciones y responsabilidades individuales del sistema de control interno de la entidad relevante para la información financiera. Puede comprender cuestiones tales como el grado de conocimiento que tiene el personal sobre el modo en que sus actividades, en el sistema de información, se relacionan con el trabajo de otras personas, así como los medios para informar sobre las excepciones a un nivel superior adecuado dentro de la entidad.

Actividades de control

20. Los controles en el componente de actividades de control se identifican de conformidad con el apartado 26. Dichos controles incluyen controles de procesamiento de la información y controles generales de TI, pudiendo ambos ser de naturaleza manual o automatizada. Cuanto mayor sea la extensión de los controles automatizados, o de los controles en los que participa algún proceso automatizado, que utilice la dirección y en los que confíe en relación con su información financiera, más importante puede llegar a ser para la entidad implementar controles generales de TI que traten el funcionamiento continuo de los aspectos automatizados de los controles de procesamiento de la información. Los controles en el componente de actividades de control pueden concernir a:

- Autorizaciones y aprobaciones Una autorización afirma que una transacción es válida (es decir, representa un hecho económico real o pertenece a la política de la entidad). Por lo general, una autorización consiste en una aprobación por un nivel superior de la dirección o en la verificación y la determinación de que la transacción es válida. Por ejemplo, un supervisor aprueba un informe de gastos después de revisar si los gastos parecen razonables y son conformes a las políticas. Un ejemplo de aprobación automatizada se da cuando el coste unitario en una factura se compara automáticamente con el correspondiente coste unitario del pedido con un nivel de tolerancia preestablecido. Las facturas que están dentro del nivel de tolerancia se aprueban automáticamente para su pago. Las facturas que están fuera del nivel de tolerancia se marcan para una investigación adicional.
- Conciliaciones — Las conciliaciones comparan dos o más elementos de datos. Si se identifican diferencias, se llevan a cabo actuaciones para que sean acordes. Por lo general, las conciliaciones tratan la integridad o la exactitud del procesamiento de transacciones.
- Verificaciones– Las verificaciones comparan dos o más elementos entre sí o comparan un elemento con una política, y probablemente impliquen una actuación de seguimiento cuando los dos elementos no son iguales o

el elemento no es congruente con la política. Las verificaciones tratan, por lo general, la integridad, exactitud o validez del procesamiento de transacciones.

- Controles físicos o lógicos, incluidos los que tratan la seguridad de los activos frente al acceso, adquisición, uso o venta no autorizados. Controles que engloban:
  - La seguridad física de los activos, incluidas las salvaguardas adecuadas, tales como instalaciones con medidas de seguridad para el acceso a los activos y a los registros.
  - La autorización del acceso a los programas informáticos y a los archivos de datos (es decir, acceso lógico).
  - El recuento periódico y la comparación con las cantidades mostradas en los registros de control (por ejemplo, la comparación de los recuentos de efectivo, valores y existencias con los registros contables).

El grado en que los controles físicos cuya finalidad es prevenir el robo de los activos son relevantes para la fiabilidad de la preparación de los estados financieros depende de circunstancias tales como si existe una alta susceptibilidad de los activos a la apropiación indebida.

- Segregación de funciones. La asignación a diferentes personas de las responsabilidades relativas a la autorización de las transacciones, al registro de las transacciones y al mantenimiento de la custodia de los activos. La finalidad de la segregación de funciones es reducir las oportunidades de que cualquier persona esté en una situación que le permita a la vez cometer y ocultar errores o fraude en el curso normal de sus funciones.

Por ejemplo, un gerente que autoriza ventas a crédito no es responsable de llevar los registros de cuentas a cobrar o de manejar cobros en efectivo. Si una sola persona puede realizar todas estas actividades podría, por ejemplo, crear una venta ficticia que podría no ser detectada. Del mismo modo, los vendedores no deberían poder modificar archivos de precios de los productos o porcentajes de comisión.

En algunos casos la segregación no es práctica, eficaz en términos de coste o factible. Por ejemplo, las entidades de pequeña dimensión y menos complejas pueden no disponer de los recursos suficientes para lograr la segregación ideal, y el coste de contratar personal adicional puede ser prohibitivo. En estas situaciones, es posible que la dirección establezca controles alternativos. En el ejemplo anterior, si el vendedor puede modificar los archivos de precios de los productos, se puede establecer una actividad de control de detección consistente en que personal no relacionado con la función de ventas revise periódicamente si el vendedor ha modificado los precios y, en su caso, en qué circunstancias.

21. Algunos controles pueden depender de la existencia de controles de supervisión adecuados establecidos por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, los controles de autorización pueden delegarse de acuerdo con directrices establecidas, tales como criterios de inversión fijados por los responsables del gobierno de la entidad; por el contrario, las transacciones no rutinarias, tales como adquisiciones o desinversiones importantes, pueden requerir una aprobación específica a un nivel alto, incluso en algunos casos por parte de los accionistas.

Limitaciones del control interno

22. El sistema de control interno de la entidad, por muy eficaz que sea, solo puede proporcionar a la entidad una seguridad razonable del cumplimiento de sus objetivos de información financiera. La probabilidad de que se cumplan se ve afectada por las limitaciones inherentes al control interno. Estas incluyen el hecho de que los juicios humanos a la hora de tomar decisiones pueden ser erróneos y de que el sistema de control interno de la entidad puede dejar de funcionar debido al error humano. Por ejemplo, puede haber un error en el diseño o el cambio de un control interno. Del mismo modo, el funcionamiento de un control puede no ser eficaz, como sucede en el caso de que la información producida para los fines del sistema de control interno de la entidad (por ejemplo, un informe de excepciones) no se utilice de manera eficaz porque la persona responsable de la revisión de la información no comprenda su finalidad o no adopte las medidas adecuadas.

23. Además, se pueden sortear los controles por colusión entre dos o más personas o por la inadecuada elusión de los controles por parte de la dirección. Por ejemplo, la dirección puede suscribir acuerdos paralelos con

clientes que alteren los términos y condiciones de los contratos de venta estándar de la entidad, lo que puede producir un reconocimiento de ingresos incorrecto. Asimismo, se pueden eludir o invalidar filtros de una aplicación de TI diseñados para detectar e informar sobre transacciones que superen determinados límites de crédito.

24. Por otro lado, en el diseño e implementación de los controles, la dirección puede realizar juicios sobre la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar y sobre la naturaleza y extensión de los riesgos que decide asumir.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Anexo 4 Consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad (Ref: Apartados 14(a), 24(a) (ii), A25–A28, A118)

En este anexo se proporcionan consideraciones adicionales para el conocimiento de la función de auditoría interna de una entidad cuando existe dicha función.

Objetivos y alcance de la función de auditoría interna

1. Los objetivos y el alcance de la función de auditoría interna, la naturaleza de sus responsabilidades y su estatus dentro de la organización, así como su autoridad y rendición de cuentas, varían ampliamente y dependen de la dimensión, complejidad y estructura de la entidad y de los requerimientos de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad. Es posible que estas cuestiones estén establecidas en un reglamento de la auditoría interna o en sus términos de referencia.

2. Las responsabilidades de la función de auditoría interna pueden incluir la aplicación de procedimientos y la valoración de sus resultados con el fin de proporcionar seguridad a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad en relación con el diseño y efectividad de los procesos de gestión del riesgo, del sistema de control interno de la entidad y de sus procesos de gobierno. En este caso, la función de auditoría interna puede desempeñar un papel importante en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad. Sin embargo, es posible que las responsabilidades de la función de auditoría interna se centren en la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones, en cuyo caso, el trabajo de la función de auditoría interna puede no estar directamente relacionado con la información financiera de la entidad.

Indagaciones ante la función de auditoría interna

3. En el caso de que la entidad disponga de una función de auditoría interna, las indagaciones ante las personas adecuadas pertenecientes a esa función pueden proporcionar información útil para la obtención por el auditor de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad, y para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. En la realización de su trabajo, es probable que la función de auditoría interna haya obtenido información acerca de las operaciones y riesgos de negocio de la entidad y que disponga de hallazgos basados en dicho trabajo, tales como deficiencias de control o riesgos identificados, que pueden proporcionar datos valiosos para el conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable, del sistema de control interno de la entidad, y para sus valoraciones del riesgo u otros aspectos de la auditoría. En consecuencia, las indagaciones se realizan con independencia de si el auditor tiene o no 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 bien para reducir su extensión[120]. Otras indagaciones especialmente relevantes pueden tratar de cuestiones que la función de auditoría interna haya comunicado a los responsables del gobierno de la entidad y de los resultados del proceso de valoración del riesgo obtenidos por la propia función.

4. Si, sobre la base de las respuestas a las indagaciones del auditor, parece que existan hallazgos que puedan ser relevantes para la información financiera de la entidad y para la auditoría de los estados financieros, el auditor puede considerar adecuado leer los correspondientes informes de la función de auditoría interna. Como ejemplos de informes de la función de auditoría interna que pueden ser relevantes se incluyen sus documentos de estrategia y planificación, así como los informes preparados para la dirección o los responsables del gobierno de la entidad en los que se describen los hallazgos de las revisiones realizadas por la función de auditoría interna.

---

[120] Los requerimientos al efecto se encuentran en la NIA 610 (Revisada 2013).

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

5. Adicionalmente, de conformidad con la NIA 240[121], si la función de auditoría interna proporciona al auditor información relativa a algún fraude, indicio de fraude o denuncia de fraude, el auditor lo tendrá en cuenta en su identificación del riesgo de incorrección material debida a fraude.

6. Las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna ante los que se realizan las indagaciones son aquéllas que, a juicio del auditor, poseen el conocimiento, experiencia y autoridad adecuados, tales como el responsable de auditoría interna o, según las circunstancias, otras personas que pertenezcan a la función. El auditor también puede considerar adecuado mantener reuniones periódicas con estas personas.

Consideración de la función de auditoría interna para el conocimiento del entorno de control

7. Para el conocimiento del entorno de control, el auditor puede considerar el modo en que la dirección ha respondido a los hallazgos y recomendaciones de la función de auditoría interna en relación con deficiencias identificadas del control relevantes para la preparación de los estados financieros, incluido si dichas respuestas se han implementado y el modo en que lo han sido, así como, si con posterioridad, han sido evaluadas por la función de auditoría interna.

Conocimiento de la función que cumple la función de auditoría interna en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

8. Si la naturaleza de las responsabilidades y actividades de obtención de un grado de seguridad de la función de auditoría interna está relacionada con el proceso de información financiera de la entidad, el auditor también puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar directamente por él en la obtención de evidencia de auditoría o bien para reducir su extensión. Puede ser más probable que los auditores puedan utilizar el trabajo de la función de auditoría interna de la entidad cuando se evidencie, por ejemplo, sobre la base de su experiencia de auditorías anteriores o en sus procedimientos de valoración del riesgo, que la entidad cuenta con una función de auditoría interna dotada de recursos adecuados y apropiados en relación con la complejidad de la entidad y la naturaleza de sus operaciones, y que informa directamente a los responsables del gobierno de la entidad.

9. Si sobre la base de su conocimiento preliminar de la función de auditoría interna, 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 bien para reducir su extensión es de aplicación la NIA 610 (Revisada 2013).

10. Como se comenta con más detalle en la NIA 610 (Revisada 2013), las actividades de la función de auditoría interna se diferencian de otros controles de seguimiento que puedan ser relevantes para la información financiera, tales como revisiones de información contable de gestión diseñadas para contribuir al modo en que la entidad previene o detecta incorrecciones.

11. El establecimiento de una comunicación con las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna de la entidad al comienzo del encargo y el mantenimiento de esa comunicación durante todo el encargo puede dar lugar a que se comparta la información de manera efectiva. Crea un entorno en el que el auditor puede ser informado de cuestiones significativas detectadas por la función de auditoría interna cuando es posible que esas cuestiones afecten a su trabajo. En la NIA 200 se trata la importancia de que el auditor planifique y realice la auditoría con escepticismo profesional[122], así como que preste una atención especial a la información que pueda cuestionar la fiabilidad de documentos y respuestas a indagaciones que vayan a ser utilizadas como

[121] NIA 240, apartado 19

[122] NIA 200, apartado 7

evidencia de auditoría. En consecuencia, la comunicación con la función de auditoría interna durante todo el encargo puede proporcionar oportunidades para que los auditores internos pongan en conocimiento del auditor esa información. El auditor puede entonces tener en cuenta esa información en su identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Anexo 5 Consideraciones para el conocimiento de las Tecnologías de la Información (TI) (Ref: Apartados 25 (a), 26(b) – (c)), A94, A166–A172)

En este anexo se proporcionan cuestiones adicionales que el auditor puede considerar para el conocimiento de la utilización de las TI en su sistema de control interno.

Conocimiento de la utilización de tecnologías de la información en los componentes del sistema de control interno de la entidad

1. El sistema de control interno de la entidad contiene elementos manuales y automatizados (es decir, controles manuales y automatizados y otros recursos utilizados en el sistema de control interno de la entidad). La combinación por la entidad de elementos manuales y automatizados varía según la naturaleza y complejidad de la utilización de las TI por la entidad. La utilización por la entidad de TI afecta al modo en que la información relevante para la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable se procesa, almacena y comunica y, en consecuencia, afecta al modo en que se diseña e implementa el sistema de control interno de la entidad. Cada componente del sistema de control interno de la entidad puede utilizar un cierto nivel de TI.

Por lo general, las TI son beneficiosas para el sistema de control interno de la entidad, al permitirle:

- aplicar de manera congruente las normas de negocio predefinidas y realizar cálculos complejos en el procesamiento de grandes volúmenes de transacciones o de datos;
- mejorar la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información;
- facilitar un análisis adicional de la información;
- mejorar la capacidad para hacer un seguimiento del resultado de las actividades de la entidad y de sus políticas y procedimientos;
- reducir el riesgo de que los controles se sorteen y
- mejorar la capacidad de lograr una segregación de funciones efectiva mediante la implementación de controles de seguridad en las aplicaciones de TI, bases de datos y sistemas operativos;

2. Las características de los elementos manuales o automatizados son relevantes para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por el auditor y para los procedimientos posteriores de auditoría basados en dicha valoración. Los controles automatizados pueden resultar más fiables que los manuales debido a que no pueden ser fácilmente evitados, ignorados o eludidos y también a que están menos expuestos a simples errores y equivocaciones. Los controles automatizados pueden ser más eficaces que los controles manuales en las siguientes circunstancias:

- Un número elevado de transacciones recurrentes, o bien en situaciones en las que los errores que se puedan anticipar o predecir pueden prevenirse, o detectarse y corregirse, mediante la automatización.
- Controles en los que los modos específicos de realizar el control se pueden diseñar y automatizar adecuadamente.

Conocimiento de la utilización por la entidad de tecnologías de la información en el sistema de información

(Ref: Apartado 25(a))

3. El sistema de control interno de la entidad puede incluir la utilización de elementos manuales y automatizados que también afecten al modo en que se inician, registran y procesan las transacciones y se informa sobre ellas. En especial, los procedimientos para iniciar, registrar y procesar las transacciones e informar sobre ellas se pueden aplicar mediante las aplicaciones de TI utilizadas por la entidad y por el modo en que las ha configurado. Además, los registros documentados en papel pueden ser sustituidos o complementados por registros en formato digital.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

4. En la obtención de conocimiento del entorno de TI relevante para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información, el auditor obtiene información acerca de la naturaleza y las características de las aplicaciones de TI que se utilizan, así como acerca de la infraestructura de TI en las que se sustentan y de las TI. El siguiente cuadro incluye ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar en la obtención de conocimiento del entorno de TI e incluye ejemplos de características habituales de entornos de TI basadas en la complejidad de las aplicaciones de TI utilizadas en el sistema de información de la entidad. No obstante, dichas características son indicativas y pueden diferir dependiendo de la naturaleza de las aplicaciones específicas de TI utilizadas por la entidad.

	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos**	**Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))**
Cuestiones relacionadas con el grado de automatización y la utilización de datos:			
• Extensión de los procedimientos automatizados para el procesamiento y su complejidad, incluido, si existe procesamiento altamente automatizado, sin soporte papel.	N/A	N/A	Procedimientos automatizados extensos y a menudo complejos
• Grado en que la entidad confía en informes generados por el sistema en el procesamiento de la información.	Lógica para la generación automatizada de informes sencilla	Lógica para la generación automatizada de informes relevantes sencilla	• Lógica para la generación automatizada de informes compleja; Software de redacción de informes
• Forma en que se introducen los datos (es decir, introducción manual, introducción por el cliente o por el proveedor, descarga de archivos)	Introducción manual de datos	Número reducido de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas sencillas	Elevado número de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas complejas
• Modo en que las TI facilitan las comunicaciones entre aplicaciones, bases de datos u otros aspectos del entorno de TI, interna y externamente, según corresponda, mediante comunicaciones automatizadas entre sistemas.	No existen comunicaciones automatizadas (solo introducciones manuales)	Número reducido de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas sencillas	Elevado número de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas complejas
• El volumen y la complejidad de datos en formato digital que son procesados por el sistema de información, incluido si	Volumen de datos reducido o datos sencillos que se pueden verificar manualmente;	Volumen de datos reducido o datos sencillos	Gran volumen de datos o datos complejos;

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos**	**Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))**
los registros contables u otra información se almacenan en formato digital y la ubicación de los datos almacenados.	datos disponibles localmente		almacenes de datos;[123] utilización de proveedores de servicios de TI (por ejemplo, almacenamiento por terceros o alojamiento de datos)
Cuestiones relacionadas con las aplicaciones y con la infraestructura de TI:			
• El tipo de aplicación (por ejemplo, una aplicación comercial poco o nada personalizada o una aplicación altamente personalizada o altamente integrada que pueden haber sido adquiridas y personalizadas o desarrolladas internamente).	Aplicación adquirida poco o nada personalizada	Aplicación adquirida o aplicaciones EPR sencillas heredadas o de gama baja poco o nada personalizadas	Aplicaciones desarrolladas a medida o EPR más complejas significativamente personalizadas
• La complejidad de la naturaleza de las aplicaciones de TI y la infraestructura de TI subyacente.	Soluciones pequeñas, para ordenador portátil o basadas en una arquitectura cliente servidor	Ordenador central maduro y estable, arquitectura cliente- servidor pequeña o sencilla, software en la nube	Ordenador central complejo, arquitectura cliente- servidor de gran dimensión o compleja, orientado a la web, infraestructura de servicios en la nube
• Si se acude a un tercero para el alojamiento o si se subcontratan las TI	Si las TI se subcontratan, proveedor de servicios competente, maduro y probado (por ejemplo, proveedor de servicios en la nube)	Si las TI se subcontratan, proveedor de servicios competente, maduro y probado (por ejemplo, proveedor de servicios en la nube)	Proveedor de servicios competente, maduro y probado para determinadas aplicaciones y proveedor nuevo o emergente para otras
• Si la entidad está utilizando tecnologías emergentes que afectan a su información financiera	No se utilizan tecnologías emergentes	Se utilizan tecnologías emergentes de modo limitado en algunas aplicaciones	Utilización mixta de tecnologías emergentes entre plataformas

[123] Un almacén de datos se describe, por lo general, como un depósito central de datos integrados procedentes de una o varias fuentes (tal como múltiples bases de datos) a partir de los que se pueden generar informes o que pueden ser utilizados por la entidad para otras actividades de análisis de datos. Un redactor de informes es una aplicación de TI que se utiliza para extraer datos de una o de varias fuentes (como de un almacén de datos, de una base de datos o de una aplicación de TI) y presentar los datos en un formato determinado.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos**	**Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))**
Cuestiones relacionadas con los procesos de TI:			
• El personal que participa en el mantenimiento del entorno de TI (número y grado de cualificación de los recursos de soporte a las TI que gestionan la seguridad y los cambios al entorno de las TI).	Poco personal con conocimientos limitados de TI para procesar las actualizaciones del proveedor y gestionar el acceso	Número limitado de personas con cualificaciones en TI/dedicado a las TI	Departamentos destinados a TI con personal cualificado, incluidas habilidades de programación
• La complejidad de los procesos para gestionar los derechos de acceso.	Una sola persona con acceso administrativo gestiona los derechos de acceso	Pocas personas con acceso administrativo gestionan los derechos de acceso	Procesos complejos gestionados por el departamento de TI para los derechos de acceso
• La complejidad de la seguridad sobre el entorno de las TI, incluida la vulnerabilidad de las aplicaciones de TI, bases de datos y otros aspectos del entorno de TI a los riesgos informáticos, especialmente cuando existen transacciones por la web o transacciones en las que intervienen comunicaciones (interfaces) automatizadas externas.	Acceso sencillo en las propias oficinas sin elementos orientados a la web externos	Algunas aplicaciones basadas en la web con una seguridad principalmente sencilla, basada en funciones	Numerosas plataformas con acceso basado en la web y modelos de seguridad complejos
• Si se han realizado cambios en los programas relativos al modo en que se procesa la información y la extensión de dichos cambios durante el periodo	Software comercial sin ningún código fuente instalado	Algunas aplicaciones comerciales sin código fuente y otras aplicaciones maduras con un número reducido de cambios o con cambios sencillos; desarrollo de sistemas tradicionales a lo largo de su vida útil	Cambios nuevos, numerosos o complejos, varios ciclos de desarrollo cada año
• La extensión del cambio en el entorno de TI (por ejemplo, nuevos aspectos del entorno de TI o cambios significativos en las aplicaciones de TI o en la infraestructura de TI subyacente).	Cambios limitados a actualizaciones de versiones de software comercial	Los cambios consisten en actualizaciones de versiones de software comercial, actualizaciones de versiones de EPR o mejoras en sistemas heredados	Cambios nuevos, numerosos o complejos, varios ciclos de desarrollo cada año, importante personalización de EPR

	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos**	**Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))**
• Si se ha realizado una importante conversión de datos durante el periodo y, en su caso, la naturaleza y significatividad de los cambios realizados, y el modo se ha efectuado la conversión.	Actualizaciones de software proporcionadas por el proveedor; La actualización no cuenta con posibilidades de conversión de datos	Actualizaciones menores para aplicaciones de software comercial con una conversión limitada de datos	Actualización importante de la versión, nuevo lanzamiento, cambio de plataforma

Tecnologías emergentes

5. Es posible que las entidades utilicen tecnologías emergentes (por ejemplo, blockchain, robótica o inteligencia artificial) porque dichas tecnologías pueden ofrecer oportunidades específicas para incrementar las eficacias operativas o mejorar la información financiera. Cuando se utilizan tecnologías emergentes en el sistema de información de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros, el auditor puede incluir esas tecnologías en la identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI. Mientras que las tecnologías emergentes pueden parecer más sofisticadas o complejas comparadas con las tecnologías existentes, las responsabilidades del auditor en relación con las aplicaciones de TI y los controles generales de TI identificados de conformidad con el apartado 26(b) – (c) permanecen invariables.

Graduación

6. Es posible que la obtención de conocimiento del entorno de TI de una entidad se pueda realizar con mayor facilidad para una entidad menos compleja que utiliza un software comercial y cuando la entidad no tiene acceso al código fuente para realizar ningún cambio en los programas. Dichas entidades pueden no contar con recursos destinados a las TI pero sí puede haber una persona que tenga asignada la función de administradora para conceder acceso a los empleados o instalar actualizaciones de las aplicaciones de TI proporcionadas por el proveedor. Las cuestiones específicas que puede considerar el auditor para el conocimiento de un paquete de software comercial de contabilidad, que puede ser la única aplicación de TI utilizada por una entidad menos compleja en su sistema de información, pueden incluir:

- el grado en que el software está bien implantado y tiene la reputación de ser fiable;
- hasta qué punto puede la entidad modificar el código fuente del software para añadir módulos adicionales (es decir, software complementario) al software básico o efectuar cambios directos a los datos;
- la naturaleza y la extensión de las modificaciones que se han hecho en el software. Aunque una entidad no pueda modificar el código fuente del software, muchos paquetes de software permiten su configuración (por ejemplo, determinar o corregir parámetros). Esto normalmente no implica modificaciones del código fuente; no obstante, el auditor puede considerar el grado en que la entidad puede configurar el software al considerar la integridad y exactitud de la información producida por el software que se utiliza como evidencia de auditoría; y
- el grado en que se puede acceder directamente a los datos relacionados con la preparación de los estados financieros (es decir, acceso directo a la base de datos sin utilizar la aplicación de TI) y el volumen de datos que se procesa. Cuanto mayor sea el volumen de datos, más probable será que la entidad pueda necesitar controles que traten el mantenimiento de la integridad de los datos, lo que puede incluir controles generales de TI sobre el acceso no autorizado y cambios a los datos.

7. Los entornos de TI complejos pueden incluir aplicaciones de TI altamente personalizadas o integradas y puede, en consecuencia, ser necesario un mayor esfuerzo para su conocimiento. Los procesos de información financiera o las aplicaciones de TI pueden estar integradas en otras aplicaciones de TI. Dicha integración puede

involucrar aplicaciones de TI que se utilizan en las actividades empresariales de la entidad y que proporcionan información a las aplicaciones de TI relevantes para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad. En esas circunstancias, determinadas aplicaciones de TI utilizadas en las actividades empresariales de la entidad pueden ser relevantes también para la preparación de los estados financieros. Los entornos de TI complejos pueden también requerir departamentos dedicados a TI que cuenten con procesos de TI estructurados sustentados por personal con habilidades en el desarrollo de software y en el mantenimiento del entorno de TI. En otros casos, la entidad puede emplear proveedores de servicios internos o externos para gestionar algunos aspectos de su entorno de TI o procesos de TI dentro del mismo (por ejemplo, alojamiento por terceros).

Identificación de las aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI

8. Mediante el conocimiento de la naturaleza y complejidad del entorno de TI de la entidad, incluida la naturaleza y extensión de los controles de procesamiento de la información, el auditor puede determinar las aplicaciones de TI en las que confía la entidad para procesar con exactitud la información financiera y para mantener su integridad. La identificación de las aplicaciones de TI en las que confía la entidad puede influir en la decisión del auditor de comprobar los controles automatizados en dichas aplicaciones de TI, suponiendo que esos controles automatizados responden a riesgos identificados de incorrección material. Por el contrario, si la entidad no está confiando en una aplicación de TI, es poco probable que los controles automatizados dentro de dicha aplicación sean adecuados o suficientemente precisos a efectos de comprobaciones de eficacia operativa. Los controles automatizados que se puedan identificar de conformidad con el apartado 26(b) pueden incluir, por ejemplo, controles de cálculos o datos de entrada automatizados, de procesamiento y de datos de salida, como el cotejo triple de una orden de compra, albarán del proveedor y factura del proveedor. Cuando el auditor haya identificado controles automatizados y determine mediante la obtención de conocimiento del entorno de TI que la entidad confía en la aplicación de TI que incluye esos controles automatizados, puede ser más probable que el auditor identifique la aplicación de TI como sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI.

9. En la consideración de si las aplicaciones de TI para las que el auditor haya identificado controles automatizados están sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, es probable que el auditor considere si, y en qué grado, la entidad podría tener acceso al código fuente que permite a la dirección realizar cambios en los programas a esos controles o en las aplicaciones de TI. El grado en que la entidad realiza cambios en los programas o en la configuración y el grado en que los procesos de TI para esos cambios están formalizados también pueden ser consideraciones relevantes. También es probable que el auditor considere el riesgo de accesos o de cambios en los datos inadecuados.

10. Los informes generados por el sistema que el auditor puede tener previsto utilizar como evidencia de auditoría pueden incluir, por ejemplo, un informe de la antigüedad de las cuentas de clientes o un informe de valoración de las existencias. Para dichos informes, el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre su integridad y exactitud aplicando procedimientos sustantivos a los datos de entrada y de salida del informe. En otros casos, es posible que el auditor tenga previsto comprobar la eficacia operativa de los controles sobre la preparación y el mantenimiento del informe, en cuyo caso es probable que la aplicación de TI que lo genera esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI. Además de comprobar la integridad y exactitud del informe, el auditor puede tener previsto comprobar la eficacia operativa de los controles generales de TI que responden a los riesgos de cambios inadecuados, o no autorizados, en los programas o cambios de datos en el informe.

11. Algunas aplicaciones de TI pueden incluir una funcionalidad para la redacción de informes, mientras que algunas entidades pueden utilizar también aplicaciones separadas de redacción de informes (es decir, redactores de informes). En esos casos, puede ser necesario que el auditor determine las fuentes de informes generados por el sistema (es decir, la aplicación que prepara el informe y las fuentes de los datos utilizados por el informe) para determinar las aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI.

12. Las fuentes de datos utilizadas por las aplicaciones de TI pueden ser bases de datos a las que, por ejemplo, solo se puede acceder a través de la aplicación de TI o por personal de TI con permisos de administrador de base de datos. En otros casos, la fuente de datos puede ser un almacén de datos que puede a su vez ser considerado aplicación de TI sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI.

13. Es posible que el auditor haya identificado un riesgo para el cual los procedimientos sustantivos por sí solos no son suficientes debido a la utilización por la entidad de un procesamiento de las transacciones muy automatizado y sin papel, lo que puede involucrar múltiples aplicaciones de TI integradas. En esas circunstancias, los controles identificados por el auditor probablemente incluyan controles automatizados. Además, la entidad puede estar confiando en controles generales de TI para mantener la integridad de las transacciones que se procesan y de otra información que se utiliza en el procesamiento. En esos casos, las aplicaciones de TI que intervienen en el procesamiento y en el almacenamiento de la información probablemente estén sujetas a riesgos por la utilización de TI.

Cálculos realizados por el usuario final

14. A pesar de que la evidencia de auditoría también puede adoptar la forma de datos generados por el sistema que se utilizan en un cálculo realizado en una herramienta de usuario final (por ejemplo, hojas de cálculo o bases de datos sencillas), dichas herramientas no se identifican habitualmente como aplicaciones de TI en el contexto del apartado 26(b). El diseño y la implementación de controles sobre el acceso y los cambios a las herramientas de cálculo realizados por el usuario final puede ser difícil y dichos controles pocas veces son equivalentes a los controles generales de TI o tan eficaces como estos. En cambio, el auditor puede considerar una combinación de controles de procesamiento de la información, teniendo en cuenta el propósito y la complejidad de los cálculos realizados por el usuario final, tales como:

- controles de procesamiento de la información relativos al inicio y procesamiento de los datos fuente, incluidos los controles automatizados o los controles de comunicaciones automatizadas entre aplicaciones hasta el punto del que se extraen los datos (es decir, el almacén de datos);
- controles para comprobar que la lógica funciona según lo previsto, por ejemplo, controles que "comprueban" la extracción de datos, tal como la conciliación del informe con los datos de los que se obtuvo, comparando datos individuales del informe con los de la fuente y viceversa, y controles para comprobar las fórmulas o macros; o
- utilización de herramientas informáticas de validación, que comprueban sistemáticamente las fórmulas o las macros, tales como herramientas de integridad de hojas de cálculo.

Graduación

15. La capacidad de la entidad para mantener la integridad de la información almacenada y procesada en el sistema de información puede variar en función de la complejidad y del volumen de las correspondientes transacciones y demás información. Cuanto mayor sea la complejidad y el volumen de datos que sustenta un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar significativos, menos probable será que la entidad mantenga la integridad de esa información sólo a través de controles de procesamiento de la información (por ejemplo, controles de entradas y salidas o controles de revisión). También se vuelve menos probable que el auditor pueda obtener evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de esa información sólo a través de procedimientos sustantivos cuando se utiliza como evidencia de auditoría. En algunas circunstancias, cuando es menor el volumen y la complejidad de las transacciones, es posible que la dirección disponga de un control de procesamiento de la información suficiente para verificar la exactitud e integridad de los datos (por ejemplo, se pueden conciliar órdenes de venta individuales procesadas y facturadas con la copia impresa introducida originariamente en la aplicación de TI). Cuando la entidad confía en controles generales de TI para mantener la integridad de cierta información utilizada por las aplicaciones de TI, el auditor puede determinar que las aplicaciones de TI que mantienen esa integridad están sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI.

Ejemplos de características de una aplicación de TI que probablemente no esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI	**Ejemplos de características de una aplicación de TI que probablemente esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI**
• Aplicaciones independientes. • El volumen de datos (transacciones) no es significativo.	• Las aplicaciones están intercomunicadas. • El volumen de datos (transacciones) es significativo.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Ejemplos de características de una aplicación de TI que probablemente no esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI	**Ejemplos de características de una aplicación de TI que probablemente esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI**
• La funcionalidad de la aplicación no es compleja. • Cada transacción está soportada por documentación impresa original.	• La funcionalidad de la aplicación es compleja porque: – la aplicación inicia automáticamente las transacciones y – hay una gran variedad de cálculos complejos que subyacen a las entradas automatizadas.
Es probable que la aplicación de TI no esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI porque: • El volumen de datos no es significativo y, en consecuencia, la dirección no confía en controles generales de TI para procesar o mantener los datos. • La dirección no confía en controles automatizados o en otra funcionalidad automatizada. El auditor no ha identificado controles automatizados de conformidad con el apartado 26(a). • Aunque la dirección utiliza informes generados por el sistema en sus controles, no confía en esos informes. Por el contrario, concilia los informes con la documentación impresa y verifica los cálculos incluidos en los informes. • El auditor comprobará directamente la información producida por la entidad que vaya a ser utilizada como evidencia de auditoría.	La aplicación de TI está sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI porque: • La dirección confía en un sistema de aplicaciones para el procesamiento o el mantenimiento de los datos porque el volumen de datos es significativo. • La dirección confía en el sistema de aplicaciones para ejecutar ciertos controles automatizados que el auditor también ha identificado.

Otros aspectos del entorno de TI sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI

16. Cuando el auditor identifica aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, es habitual que otros aspectos del entorno de TI estén sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI. La infraestructura de TI comprende las bases de datos, el sistema operativo y la red. Las bases de datos almacenan los datos utilizados por las aplicaciones de TI y pueden consistir en numerosas tablas de datos interrelacionadas. También se puede acceder a los datos de las bases de datos directamente mediante sistemas de TI de gestión de bases de datos o mediante otro personal con permisos de administradores de bases de datos. El sistema operativo es responsable de la gestión de las comunicaciones entre el hardware, las aplicaciones de TI y otro software utilizado en la red. Como tales, se puede acceder a las aplicaciones de TI y a las bases de datos a través del sistema operativo. Se utiliza una red en la infraestructura de TI para transmitir datos y compartir información, recursos y servicios a través de una conexión de comunicaciones común. La red también establece habitualmente una capa de seguridad lógica (facilitada por el sistema operativo) para el acceso a los recursos subyacentes.

17. Cuando el auditor identifica aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, la base o bases de datos en las que se almacenan los datos procesados por una aplicación de TI identificada, habitualmente, se identifica también como tal. Del mismo modo, debido a que la capacidad de funcionar de una aplicación de TI a menudo depende del sistema operativo y a que se puede acceder a las aplicaciones de TI y a las bases de datos desde el sistema operativo, el sistema operativo está habitualmente sujeto a riesgos derivados de la utilización de TI. Se puede identificar la red cuando es un punto central de acceso a las TI

identificadas y a las correspondientes bases de datos, cuando una aplicación de TI interactúa con proveedores o con terceros a través de internet o cuando el auditor identifica aplicaciones orientadas a la web de TI.

Identificación de riesgos derivados de la utilización de TI y controles generales de TI

18. Algunos ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI incluyen riesgos relacionados con una confianza indebida en aplicaciones de TI que están procesando datos de manera inexacta, que procesan datos inexactos, o ambos, tales como

- Accesos no autorizados a los datos que pueden producir la destrucción de datos o cambios indebidos de ellos, incluido el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes, o un registro inexacto de las transacciones. Pueden producirse riesgos específicos cuando múltiples usuarios acceden a una misma base de datos.
- La posibilidad de que el personal del departamento de TI obtenga permisos de acceso más allá de los necesarios para realizar sus tareas, dejando así de funcionar la segregación de funciones.
- Cambios no autorizados en los datos de los archivos maestros.
- Cambios no autorizados a aplicaciones de TI o a otros aspectos del entorno de TI.
- No realizar cambios necesarios a aplicaciones de TI o a otros aspectos del entorno de TI.
- Intervención manual inadecuada.
- Pérdida potencial de datos o incapacidad de acceder a los datos del modo requerido.

19. La consideración por el auditor del acceso no autorizado puede incluir riesgos relacionados con el acceso no autorizado de personal interno o de terceros (que, a menudo, se denomina riesgos de ciberseguridad). Dichos riesgos pueden no afectar directamente a la información financiera ya que el entorno de IT de la entidad puede comprender también aplicaciones de IT y datos relacionados que tratan necesidades operativas o de cumplimiento. Es importante recordar que los ciber - incidentes ocurren habitualmente en primer lugar a través de las capas del perímetro y de la red interna, que tienden a estar más alejadas de la aplicación de TI, de la base de datos y de los sistemas operativos que afectan a la preparación de los estados financieros. En consecuencia, si se ha identificado información acerca de un fallo de seguridad, el auditor, por lo general, considera hasta qué punto ese fallo tenía el potencial de afectar a la información financiera. Si puede haber sido afectada la información financiera, el auditor puede decidir obtener conocimiento y comprobar los correspondientes controles para determinar el posible impacto o el alcance de incorrecciones potenciales materiales en los estados financieros o puede determinar que la entidad ha revelado información suficiente en relación con dicho fallo de seguridad.

20. Además, es posible que las disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto directo o indirecto en los estados financieros de la entidad contengan normas de protección de datos. La consideración del cumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, de conformidad con la NIA 250 (Revisada)[124], puede incluir la obtención de conocimiento de los procesos de TI de la entidad y de los controles de TI que la entidad ha implementado para tratar las disposiciones legales o reglamentarias.

21. Los controles generales de TI se implementan para responder a los riesgos derivados de la utilización de TI. En consecuencia, el auditor utiliza el conocimiento obtenido acerca de las aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI y los correspondientes riesgos derivados de la utilización de TI para determinar qué controles generales de TI identificar. En algunos casos, una entidad puede utilizar procesos de TI comunes en su entorno de TI o entre ciertas aplicaciones de TI, en cuyo caso se pueden identificar riesgos comunes derivados de la utilización de TI y controles generales de TI.

22. Por lo general, es probable que se identifique un mayor número de controles generales de TI relacionados con aplicaciones de TI y bases de datos que con otros aspectos del entorno de TI. Esto es así porque estos aspectos son los más estrechamente relacionados con el procesamiento y almacenamiento de la información en el sistema de información de la entidad. En la identificación de controles generales de TI, el auditor puede tener

[124] NIA 250 (Revisada)

en cuenta controles sobre actuaciones tanto de los usuarios finales como del personal de TI de la entidad o de los proveedores de servicios de TI.

23. En el Anexo 6 se proporciona una explicación adicional de la naturaleza de los controles generales de TI que se implementan habitualmente para distintos aspectos del entorno de TI. Se proporcionan además, ejemplos de controles generales de TI para distintos procesos de TI.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Anexo 6 Consideraciones para el conocimiento de los controles generales de TI (Ref: Apartados 25(c) (ii), A173–A174)

En este anexo se proporcionan cuestiones adicionales que el auditor puede tener en cuenta para el conocimiento de los controles generales de TI

1. La naturaleza de los controles generales de TI que se implementan habitualmente para cada uno de los aspectos del entorno de TI:

(a) Aplicaciones

(c) Los controles generales de TI en la capa de aplicación de TI estarán correlacionados con la naturaleza y extensión de las funcionalidades de la aplicación y con las vías de acceso permitidas en la tecnología. Por ejemplo, serán relevantes más controles en el caso de aplicaciones de TI altamente integradas con opciones de seguridad complejas que en una aplicación de TI heredada que apoya un número reducido de saldos contables con métodos de acceso únicamente a través de transacciones.

(d)

(b) Base de datos

(e) Los controles generales de TI en la capa de base de datos normalmente responden a los riesgos derivados de la utilización de TI relacionados con actualizaciones no autorizadas de información financiera en la base de datos mediante el acceso directo a las bases de datos o la ejecución de una secuencia de comandos (script) o de un programa.

(f)

(c) Sistema operativo

(g) Los controles generales de TI en la capa de sistema operativo normalmente responden a los riesgos derivados de la utilización de TI relacionados con el acceso como administrador, lo que puede facilitar la elusión de otros controles. Esto incluye actuaciones como comprometer las credenciales de otro usuario, añadir usuarios nuevos no autorizados, descargar software malicioso (malware) o ejecutar secuencias de comandos (scripts) u otros programas no autorizados.

(h)

(d) Red

(i) Los controles generales de TI en la capa de red normalmente responden a los riesgos derivados de la utilización de TI relacionados con la segmentación de la red, el acceso remoto y la autenticación. Los controles de la red pueden ser relevantes cuando la entidad tiene aplicaciones orientadas a la web que se utilizan en la información financiera. Los controles de red también pueden ser relevantes cuando la entidad tiene relaciones empresariales significativas con socios o subcontrata a terceros, lo que puede aumentar las transmisiones de datos o la necesidad de accesos remotos.

2. Algunos ejemplos de posibles controles generales de TI, clasificados por proceso de TI incluyen:

(a) Proceso para gestionar el acceso:

- ***Autenticación***

(j) Controles que aseguran que un usuario que accede a la aplicación de TI o a otro aspecto del entorno de TI está utilizando sus propias credenciales de acceso (es decir, no está utilizando las credenciales de otro usuario).

(k)

- ***Autorización***

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(l) Controles que permiten a los usuarios acceder a la información necesaria para sus responsabilidades laborales y nada más, lo que facilita una adecuada segregación de funciones.
(m)
- ***Asignación de permisos***

(n) Controles para autorizar nuevos usuarios y modificaciones de los permisos de usuarios existentes.
(o)
- ***Eliminación de permisos***

(p) Controles para eliminar el acceso de un usuario al finalizar su contrato o ser transferido.
(q)
- ***Acceso privilegiado***

(r) Controles sobre el acceso como administrador o como superusuario
(s)
- ***Revisiones de acceso de usuarios***

(t) Controles para volver a certificar o evaluar el acceso de los usuarios en el caso de autorizaciones continuas.
(u)
- ***Controles de configuración de seguridad***

(v) Por lo general, cada tecnología tiene parámetros clave de configuración que ayudan a restringir el acceso al entorno.
(w)
- ***Acceso físico***

(x) Controles sobre el acceso físico al centro de datos y al hardware ya que el mismo se puede utilizar para eludir otros controles.
(y)

(b) Procesos para la gestión de cambios en los programas o al entorno de TI.

- ***Cambio del proceso de gestión***

(z) Controles sobre el proceso para diseñar, programar, probar y migrar los cambios a un entorno de producción (es decir, de usuario final).
(aa)
- ***Segregación de funciones sobre la migración de los cambios***

(bb) Controles que segregan el acceso para ejecutar y migrar los cambios a un entorno de producción.
(cc)
- ***Desarrollo de sistemas o adquisición o implementación***

(dd) Controles sobre el desarrollo inicial de aplicaciones de TI o su implementación (o en relación con otros aspectos del entorno de TI).
(ee)
- ***Conversión de datos***

(ff) Controles sobre la conversión de datos durante el desarrollo, la implementación o actualizaciones al entorno de TI.
(gg)

(c) Proceso para la gestión de las operaciones de TI.

(hh)
- ***Programación de tareas***

(ii) Controles sobre el acceso a la programación y al inicio de tareas o de programas que pueden influir en la información financiera.
(jj)
- ***Seguimiento de tareas***

(kk) Controles para el seguimiento de tareas o de programas de información financiera para que se ejecuten con éxito.
(ll)
- ***Copias de seguridad y recuperación***

(mm) Controles para asegurar que las copias de seguridad de los datos de información financiera se ejecutan de acuerdo con lo previsto y que dichos datos están disponibles y que se puede acceder a ellos para una recuperación oportuna en el caso de un fallo o de un ataque.
(nn)
- ***Detección de intrusiones***

(oo) Controles para el seguimiento de las vulnerabilidades o de las intrusiones en el entorno de TI.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

En el siguiente cuadro se muestran ejemplos de controles generales de TI para responder a riesgos derivados de la utilización de TI, incluidas varias aplicaciones de TI en base a su naturaleza.

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
Gestión de acceso	Permisos de acceso de usuarios: Los usuarios tienen permisos de acceso más allá de los necesarios para realizar sus tareas, lo que puede dar lugar a una incorrecta segregación de funciones.	La dirección aprueba la naturaleza y la extensión de los permisos de acceso de usuarios para nuevos usuarios o modificaciones de los permisos existentes, incluidos perfiles/funciones estándar por aplicaciones, transacciones críticas de información financiera y segregación de funciones.	Sí – en vez de revisiones de acceso de usuarios mencionadas más abajo	Sí	Sí
		El acceso para usuarios que dejan la entidad o son transferidos se elimina o modifica de manera oportuna.	Sí – en vez de revisiones de acceso de usuarios mencionadas más abajo	Sí	Sí
		Se realizan revisiones periódicas de acceso de usuarios	Sí – en vez de controles de asignación/ eliminación mencionados anteriormente	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí
		Se realiza un seguimiento de la segregación de funciones y los accesos en conflicto se eliminan o se asocian con controles mitigantes, los cuales se documentan y comprueban	N/A – el sistema no dispone de segregación de funciones	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí
		El acceso privilegiado (por ejemplo, administradores de configuración, de datos y de seguridad) se autoriza y se restringe adecuadamente	Sí – probablemente sólo a nivel de aplicación	Sí – a nivel de la aplicación de TI y de determinados niveles del entorno de TI para esa plataforma	Sí – a todos los niveles del entorno de TI para esa plataforma
Gestión de acceso	Acceso directo a los datos: Se realizan directamente cambios inapropiados a los datos financieros por medios distintos a los de las transacciones de la aplicación.	El acceso a los archivos de datos o a los objetos/tablas/datos de las bases de datos se restringe al personal autorizado, en base a las responsabilidades de su puesto y a la función asignada, y dicho acceso es aprobado por la dirección	N/A	Sí – para determinadas aplicaciones y bases de datos	Sí

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Proceso	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
Gestión de acceso	Parámetros del sistema: Los sistemas no están adecuadamente configurados o no son adecuadamente actualizados para restringir el acceso al sistema a los usuarios debidamente autorizados y apropiados.	El acceso se autentica mediante nombres de usuarios y contraseñas únicos u otros métodos como mecanismo para validar que los usuarios están autorizados para acceder al sistema. Los parámetros de las contraseñas cumplen los estándares de la entidad o del sector (por ejemplo, longitud y complejidad mínimas de la contraseña, periodo de validez, bloqueo de la cuenta)	Sí – autenticación sólo con contraseña	Sí – autenticación por combinación de contraseña y varios factores	Sí
		Los atributos clave de la configuración de seguridad están adecuadamente implementados	N/A – no existen configuraciones técnicas de seguridad	Sí – para determinadas aplicaciones y bases de datos	Sí
Gestión del cambio	Cambios en las aplicaciones Se realizan cambios inapropiados en los sistemas o programas de las aplicaciones que contienen controles automatizados relevantes (es decir, parámetros configurables, algoritmos automatizados, cálculos automatizados y extracción de datos automatizada) o lógica de informes.	Los cambios en las aplicaciones se prueban y aprueban adecuadamente antes de incorporarse al entorno de producción	N/A – verificaría que no hay instalado ningún código fuente	Sí – para software no comercial	Sí
		El acceso para implementar cambios en el entorno de producción de la aplicación está adecuadamente restringido y separado del entorno de desarrollo	N/A	Sí, para software no comercial	Sí
Gestión del cambio	Cambios en las bases de datos: Se realizan cambios	Los cambios en las bases de datos se prueban y aprueban adecuadamente	N/A – no se realizan cambios en las	Sí – para software no comercial	Sí

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Proceso	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
	inapropiados en la estructura de las bases de datos y en las relaciones entre los datos.	antes de incorporarse al entorno de producción	bases de datos en la entidad		
Gestión del cambio	Cambios en el software de sistemas: Se realizan cambios inapropiados en el software de sistemas (por ejemplo, sistema operativo, red, software de gestión del cambio, software de control de accesos).	Los cambios en el software de sistemas se prueban y aprueban adecuadamente antes de incorporarse al entorno de producción	N/A – no se realizan cambios en el software de sistemas en la entidad	Sí	Sí
Gestión del cambio	Conversión de datos: Los datos convertidos desde sistemas antiguos o versiones previas introducen errores en los datos si la conversión transfiere datos incompletos, redundantes, obsoletos o inexactos.	La dirección aprueba los resultados de la conversión de datos (por ejemplo, actividades de cuadre y conciliación) de la aplicación o de la estructura de datos antiguas a la nueva aplicación o estructura de datos y lleva a cabo un seguimiento para asegurarse de que la conversión se ejecuta de conformidad con las políticas y procedimientos de conversión establecidos.	N/A – se trata mediante controles manuales	Sí	Sí
Operaciones de TI	Red: La red no impide adecuadamente a los usuarios no autorizados acceder indebidamente a los sistemas de información.	El acceso se autentica mediante nombres de usuarios y contraseñas únicas u otros métodos como mecanismo para validar que los usuarios están autorizados para acceder al sistema. Los parámetros de las contraseñas cumplen los estándares de la entidad o las políticas y estándares profesionales (por ejemplo, longitud y complejidad mínimas de la contraseña, periodo de validez, bloqueo de la cuenta)	N/A – no existe un método de autenticación separado en la red	Sí	Sí

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Proceso	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
		La red está estructurada para separar las aplicaciones orientadas a la web de la red interna, donde se accede a las aplicaciones ICFR (Control interno sobre la información financiera) relevantes.	N/A – no se emplea separación de la red	Sí – con juicio	Sí – con juicio
		Periódicamente el equipo de gestión de la red ejecuta inspecciones de la vulnerabilidad del perímetro de la red e investiga asimismo posibles vulnerabilidades	N/A	Sí – con juicio	Sí – con juicio
		Periódicamente se generan alertas para proporcionar notificaciones de amenazas identificadas por los sistemas detección de intrusiones Estas amenazas son investigadas por el equipo de gestión de la red	N/A	Sí – con juicio	Sí – con juicio
		Se implementan controles para restringir el acceso a la Red Privada Virtual (RPV) a usuarios autorizados y apropiados	N/A – no hay RPV	Sí – con juicio	Sí – con juicio
Operaciones de TI	Copias de seguridad de datos y recuperación: No se puede recuperar o acceder de modo oportuno a los datos financieros cuando se produce una pérdida de datos.	Se realiza una copia de seguridad de los datos financieros de manera periódica de acuerdo con un calendario fijado	N/A – se confía en copias de seguridad manuales por el equipo financiero	Sí	Sí
Operaciones de TI	Programación de tareas: Los sistemas de producción, o las tareas tienen como resultado datos inexactos, incompletos o un procesamiento no autorizado de los datos.	Sólo los usuarios autorizados tienen acceso para actualizar las tareas por lotes (incluidas las tareas de comunicación) en el software de programación de tareas	N/A – no se realizan tareas por lotes	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Proceso	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
	Se realiza un seguimiento de los sistemas, programas o tareas críticos y se corrigen los errores de procesamiento para asegurar el éxito.		N/A – no se realiza seguimiento de tareas	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Modificaciones de concordancia y consecuentes a otras normas internacionales

Nota: Las siguientes son modificaciones de otras NIA por razones de concordancia como resultado de la aprobación de la NIA 315 (Revisada 2019). Estas modificaciones entrarán en vigor en la misma fecha que la NIA 315 (Revisada 2019) y se muestran con control de cambios con respecto a las últimas versiones aprobadas de las Normas Internacionales que modifican. Los números de las notas a pie de página de estas modificaciones no concuerdan con los de las Normas Internacionales que se modifican y el lector debe remitirse a dichas Normas Internacionales. Estas modificaciones por razón de concordancia han sido aprobadas por el CSIP que concluyó que se había seguido el proceso debido en el desarrollo de las modificaciones por razón de concordancia y que se había prestado la debida atención al interés público.

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

Alcance de esta NIA

…

La auditoría de estados financieros

...

7. Las NIA contienen objetivos, requerimientos y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas que tienen como finalidad ayudar al auditor a alcanzar una seguridad razonable. Las NIA requieren que el auditor aplique su juicio profesional y mantenga un escepticismo profesional durante la planificación y ejecución de la auditoría y, entre otras cosas:

- Identifique y valore los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, basándose en el conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y, ~~incluido~~ del sistema de control interno de la entidad.
- Obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si existen incorrecciones materiales, mediante el diseño y la implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados.
- Se forme una opinión sobre los estados financieros basada en las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida.

…

Fecha de entrada en vigor

…

Objetivos globales del auditor

…

Definiciones

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

…

(n) Riesgo de incorrección material: riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones: (Ref: Apartado A15a)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(i) Riesgo inherente: susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.

(ii) Riesgo de control: riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por ~~el sistema de control interno~~ los controles de la entidad.

…

Requerimientos

Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros

…

Escepticismo profesional

…

Juicio profesional

…

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría

17. Con el fin de alcanzar una seguridad razonable, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitirle alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión. (Ref: Apartados A30– A54)

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

Cumplimiento de las NIA aplicables a la auditoría

…

19. El auditor conocerá el texto completo de la NIA, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref: Apartados A60–A68)

…

Objetivos establecidos en cada NIA

…

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

…

Objetivo no alcanzado

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas La auditoría de estados financieros

Alcance de la auditoría (Ref: Apartado 3)

…

Preparación de los estados financieros (Ref: Apartado 4)

…

Consideraciones específicas para auditorías del sector público

…

Forma de expresión de la opinión del auditor (Ref: Apartado 8)

…

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Definiciones

Estados financieros (Ref: Apartado 13(f))

…

Riesgo de incorrección material (Ref: Apartado 13)

A15a. A efectos de las NIA, existe un riesgo de incorrección material cuando hay una posibilidad razonable de que:

(a) exista una incorrección (es decir, su probabilidad de existir); y
(b) en caso de que exista, sea material (es decir, su magnitud).

Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros (Ref: Apartado 14)

…

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 15)

…

Juicio profesional (Ref: Apartado 16)

…

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría (Ref: Apartados 5 y 17)

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

A30. La evidencia de auditoría es necesaria para fundamentar la opinión y el informe de auditoría. Tiene naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de esta para la auditoría actual[125]) o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que puede ser utilizada como evidencia de auditoría puede haber sido preparada por un experto empleado o contratado por la entidad. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Además, en algunos casos, la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección proporcionar una manifestación que se le haya solicitado) se utiliza por el auditor y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría.

…

Riesgo de auditoría

…

Riesgos de incorrección material

…

A40. El riesgo inherente se ve influenciado por los factores de riesgo inherente. ~~es más elevado para algunas afirmaciones y tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relacionados, que para otros.~~ Dependiendo del grado en que los factores de riesgo inherente influyen en la susceptibilidad de incorrección de una afirmación, el nivel de riesgo inherente varía en un grado que se denomina espectro de riesgo inherente. El auditor determina los tipos significativos de transacciones, saldos contables e información a revelar y sus

---

[125] NIA 315 (Revisada 2019), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material ~~mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno~~, apartado 16~~9~~

correspondientes afirmaciones, como parte del proceso de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, ~~puede ser más elevado en el caso de cálculos complejos o de~~ se pueden identificar saldos de cuentas integradas por importes obtenidos de estimaciones contables sujetas a una significativa incertidumbre en la estimación como saldos contables significativos, y la valoración por el auditor del riesgo inherente para los correspondientes riesgos en las afirmaciones puede ser más elevado debido a la elevada incertidumbre en la estimación.

A40a. Las circunstancias externas que originan riesgos de negocio pueden también influir en el riesgo inherente. Por ejemplo, los desarrollos tecnológicos pueden convertir un determinado producto en obsoleto, haciendo que las existencias sean, por lo tanto, más susceptibles de sobrevaloración. Ciertos factores de la entidad y de su entorno, relacionados con varios o con todos los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, pueden también incidir en el riesgo inherente relacionado con una afirmación específica. Dichos factores pueden incluir, por ejemplo, un fondo de maniobra insuficiente para continuar las operaciones o un sector en declive caracterizado por un gran número de fracasos empresariales.

A41. El riesgo de control es función de la eficacia del diseño, implementación y mantenimiento de los controles interno por parte de la dirección para responder a los riesgos identificados que amenacen la consecución de los objetivos de la entidad relevantes para la preparación de sus estados financieros. Sin embargo, el control interno, por muy bien diseñado que esté y que funcione, sólo puede reducir, pero no eliminar, los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a las limitaciones inherentes al control interno. Dichas limitaciones incluyen, por ejemplo, la posibilidad de errores humanos o de sortear controles, por colusión o por su inadecuada elusión por parte de la dirección. En consecuencia, siempre existirá algún riesgo de control. Las NIA establecen las condiciones bajo las cuales el auditor debe, o puede elegir, realizar pruebas sobre la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos a aplicar[126].

A42.[127]La valoración de los riesgos de incorrección material puede expresarse en términos cuantitativos, tales como porcentajes, o en términos no cuantitativos. En cualquier caso, la necesidad de que el auditor realice valoraciones del riesgo adecuadas es más importante que los diferentes enfoques que pueda emplear para ello. ~~Por lo general, l~~ Las NIA no se refieren normalmente a ~~por separado al riesgo inherente y al riesgo de control, sino a una valoración combinada de~~ los "riesgos de incorrección material". más que al riesgo inherente y al riesgo de control por separado. No obstante, la NIA ~~540~~ 315 (Revisada 2019)[128] requiere ~~una valoración por separado de~~ que el riesgo inherente sea valorado por separado del ~~y~~ riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, ~~incluidos los riesgos significativos, para las estimaciones contables~~ de conformidad con la NIA 330[129]. ~~Para identificar y valorar los riesgos de incorrección material de tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos distintos de las estimaciones contables, el auditor puede hacer valoraciones separadas o combinadas del riesgo inherente y de control, dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría y de las consideraciones prácticas que tenga en cuenta.~~

A43a. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se valoran con el fin de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada[130].

Riesgo de detección

---

[126] NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados, apartados 7-17

[127] Debe tenerse en cuenta que el apartado A42 de la NIA 200 está referenciado al apartado actualizado presentado por separado como modificación de concordancia en relación con la NIA 540 (Revisada) y sus modificaciones de concordancia.

[128] NIA ~~540~~ 315 (Revisada 2019), ~~Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar, apartado 15~~ Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

[129] ~~NIA 330, apartado 7(b)~~

[130] NIA 330, apartado 6

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

…

Limitaciones inherentes a la auditoría

…

La naturaleza de la información financiera

…

La naturaleza de los procedimientos de auditoría

…

La oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio

…

A52. Teniendo en cuenta el enfoque descrito en el apartado A51, las NIA contienen requerimientos relativos a la planificación y ejecución de la auditoría y requieren que el auditor, entre otras cosas:

- disponga de una base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo y otras actividades relacionadas[131]; y
- realice pruebas y utilice otros medios para examinar poblaciones de un modo que proporcione al auditor una base razonable para alcanzar conclusiones acerca de la población[132].

Otras cuestiones que afectan a las limitaciones inherentes a la auditoría

…

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

Naturaleza de las NIA (Ref: Apartado 18)

…

Consideraciones específicas para auditorías del sector público

…

Contenido de las NIA (Ref: Apartado 19)

A60. Además de los objetivos y requerimientos (los requerimientos se expresan en las NIA utilizando el futuro imperfecto), una NIA contiene orientaciones relacionadas con ellos bajo la forma de una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas. También puede contener una introducción en la que se proporcione el contexto relevante para una correcta comprensión de la NIA, así como definiciones. En consecuencia, la totalidad del texto de una NIA es relevante para comprender los objetivos indicados en ella y para la adecuada aplicación de sus requerimientos.

A61. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una explicación más detallada de los requerimientos de una NIA y orientaciones para su aplicación práctica. En concreto, pueden:

- Explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación, así como en determinadas NIA, tal como la NIA 315 (Revisada 2019), el motivo por el que se requiere un procedimiento.
- Incluir ejemplos de procedimientos que pueden resultar adecuados en función de las circunstancias. En determinadas NIA, tal como la NIA 315 (Revisada 2019), los ejemplos se muestran en cajetines.

[131] NIA 315 (Revisada2019), apartados 175–2210

[132] NIA 330; NIA500; NIA 520, Procedimientos analíticos; NIA 530, Muestreo de auditoría

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Si bien dichas orientaciones, en sí mismas, no constituyen un requerimiento, son relevantes para la adecuada aplicación de los requerimientos de una NIA. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de base sobre las cuestiones tratadas en una NIA.

~~Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión~~ Consideraciones de graduación

A65a Se han incluido consideraciones de graduación en algunas NIA (por ejemplo, en la NIA 315 (Revisada 2019)), que ilustran la aplicación de los requerimientos a todas las entidades independientemente de si su naturaleza y circunstancias son más o menos complejas. Las entidades menos complejas son aquellas para las que pueden ser de aplicación las características del apartado A66.

A65b. Las "consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión" incluidas en ~~algunas~~ las NIA han sido desarrolladas principalmente con referencia a las entidades no cotizadas. Sin embargo, algunas de las consideraciones pueden ser útiles en auditorías de entidades de pequeña dimensión cotizadas.

A66. Con el fin de especificar las consideraciones adicionales relativas a las auditorías de entidades de pequeña dimensión, una "entidad de pequeña dimensión" se refiere a una entidad que por lo general posee características cualitativas tales como:

(a) concentración de la propiedad y de la dirección en un reducido número de personas (a menudo una única persona, bien sea una persona física u otra empresa que sea propietaria de la entidad, siempre que el propietario reúna las características cualitativas relevantes); y
(b) una o más de las siguientes características:
  (i) transacciones sencillas o sin complicaciones;
  (ii) contabilidad sencilla;
  (iii) pocas líneas de negocio y reducido número de productos en cada línea de negocio;
  (iv) Sistemas más sencillos de ~~Pocos~~ control~~es internos~~;
  (v) pocos niveles de dirección con responsabilidad sobre un amplio espectro de controles; o
  (vi) poco personal del que gran parte desempeña un amplio espectro de tareas.

(pp) Estas características cualitativas no son exhaustivas, ni son exclusivas de las entidades de pequeña dimensión, y las entidades de pequeña dimensión no presentan necesariamente todas estas características.

A67. [Movido – ahora A65b]

Consideraciones específicas para herramientas y técnicas automatizadas

A67a. Las consideraciones específicas para "herramientas y técnicas automatizadas" incluidas en determinadas NIA (por ejemplo, en la NIA 315 (Revisada 2019)) han sido desarrolladas para explicar el modo en que el auditor puede aplicar determinados requerimientos cuando utilice herramientas y técnicas automatizadas para la aplicación de procedimientos de auditoría.

Objetivos establecidos en cada NIA (Ref: Apartado 21)

…

Utilización de objetivos para determinar la necesidad de procedimientos de auditoría adicionales (Ref: Apartado 21(a))

…

Utilización de los objetivos para evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 21(b))

…

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

Requerimientos aplicables (Ref: Apartado 22)

…

Inaplicación de un requerimiento (Ref: Apartado 23)

…

Objetivo no alcanzado (Ref: Apartado 24)...

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Condiciones previas a la auditoría

…

Acuerdo sobre las responsabilidades de la dirección

…

Control interno

…

A18. Corresponde a la dirección determinar el control interno que resulta necesario para permitir la preparación de los estados financieros. El término "control interno" abarca un amplio espectro de actividades, dentro de los componentes del sistema de control interno que pueden describirse como el entorno de control: el proceso de valoración del riesgo por la entidad; el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno; el sistema de información~~, incluidos los correspondientes procesos de negocio relevantes para la información financiera~~ y su comunicación y las actividades de control~~; y el seguimiento de los controles~~. Esta división, sin embargo, no refleja necesariamente el modo en que una entidad concreta diseña, implementa y mantiene su control interno, o el modo en que clasifica un determinado elemento[133]. El control interno de una entidad (en concreto, sus libros y registros contables o sus sistemas de contabilidad) refleja las necesidades de la dirección, la complejidad del negocio, la naturaleza de los riesgos a los que la entidad está sometida y las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

---

[133] NIA 315 (Revisada 2019), paragraph A91~~59~~ and Appendix 31

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 230, Documentación de auditoría

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida

…

Identificación de partidas o cuestiones específicas sobre las que se han realizado pruebas, y de la persona que lo ha preparado, así como del revisor (Ref: Apartado 9)

…

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartado 8)

…

A17. En la preparación de la documentación de auditoría, al auditor de una entidad de pequeña dimensión le puede también resultar útil y eficiente registrar varios aspectos de la auditoría conjuntamente en un solo documento, con referencias a los papeles de trabajo que sirven de soporte, en su caso. El conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable, y de su sistema de control interno, la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría, la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320[134], los riesgos valorados, las cuestiones significativas detectadas durante la realización de la auditoría, y las conclusiones alcanzadas son ejemplos de cuestiones que pueden documentarse conjuntamente en la auditoría de una entidad de pequeña dimensión.

…

---

[134] 88 NIA 320, Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 250 (Revisada), Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Procedimientos de auditoría cuando se identifica o existen indicios de un posible incumplimiento

…

Evaluación de las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento (Ref: Apartado 22)

A23. Tal como el apartado 22 requiere, el auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluyendo la valoración del riesgo realizada por el auditor y la fiabilidad de manifestaciones Las implicaciones de incumplimientos o de posibles incumplimientos específicos dependerán de la relación de la comisión del acto y, en su caso, de su ocultación con ~~actividades de control específicas~~ controles específicos, así como del nivel de la dirección o de las personas involucradas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, especialmente cuando se deriven de la participación de la más alta autoridad dentro de la entidad. Como se indica en el apartado 9, el cumplimiento por el auditor de las disposiciones legales o reglamentarias o de los requerimientos de ética aplicables puede aportar información adicional relevante para las responsabilidades del auditor de conformidad con el apartado 22.

…

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Cuestiones que deben comunicarse

…

Alcance y momento de realización de la auditoría planificados (Ref: Apartado 15)

…

A12. La comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor ayuda a los responsables del gobierno de la entidad a comprender esas cuestiones y el motivo por el que se determinó que eran riesgos significativos ~~requieren una consideración de auditoría especial~~. La comunicación acerca de los riesgos significativos puede facilitar a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera.

A13. Las cuestiones comunicadas pueden incluir: …

- La manera en la que el auditor planifica tratar los riesgos significativos de incorrección material debida a fraude o error.
- La manera en la que el auditor planifica tratar las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material.
- El enfoque del auditor en relación con el sistema de control interno de la entidad ~~los controles internos relevantes para la auditoría~~.
- La aplicación del concepto de importancia relativa en el contexto de una auditoría.
- …

Anexo 2 (Ref: Apartados 16(a), A19–A20)

Aspectos cualitativos de las prácticas contables

La comunicación exigida en el apartado 16(a) y comentada en los apartados A19–A20 puede incluir asuntos tales como:

…

Estimaciones contables

• En relación con las partidas para las cuales las estimaciones juegan un papel significativo, las cuestiones descritas en la NIA 540[1], tales como, por ejemplo:

o El modo en que la dirección identifica aquellas transacciones, hechos ~~y~~ o condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros.

…

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 265, Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría de los estados financieros. Esta NIA no impone responsabilidades adicionales al auditor con respecto a la obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad y al diseño y la realización de pruebas de controles más allá de los requerimientos de la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 330. La NIA 260 (Revisada) establece requerimientos adicionales y proporciona orientaciones sobre la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en relación con la auditoría.

2. Al realizar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material el auditor debe obtener conocimiento del sistema de control interno de la entidad ~~relevante para la auditoría~~[4]. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el sistema de control interno de la entidad con el fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno. El auditor puede identificar deficiencias de control en el control interno no sólo durante el proceso de valoración del riesgo, sino también en cualquier otra fase de la auditoría. Esta NIA especifica las deficiencias identificadas que el auditor debe comunicar a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección.

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Determinación de si se han identificado deficiencias en el control interno (Ref: Apartado 7)

…

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A3. Aunque los conceptos subyacentes de los controles en el componente de las actividades de control en las entidades de pequeña dimensión probablemente sean similares a los de entidades de gran dimensión, diferirán en cuanto al grado de formalización con que se aplican. Además, las entidades de pequeña dimensión pueden considerar innecesarios determinados tipos de ~~actividades de~~ controles debido a los controles aplicados por la dirección. Por ejemplo, el hecho de que únicamente la dirección esté autorizada a conceder créditos a clientes o a aprobar compras significativas puede proporcionar un control eficaz sobre saldos contables y transacciones importantes, reduciendo o eliminando la necesidad de ~~actividades de control más detalladas~~ controles más detallados.

…

Deficiencias significativas en el control interno (Ref: Apartados 6(b), 8)

A8. Los controles se pueden diseñar para que funcionen de forma individual o en combinación con otros con el fin de prevenir, o detectar y corregir, eficazmente las incorrecciones. Por ejemplo, los controles sobre las cuentas a cobrar pueden consistir tanto en controles automatizados como manuales, diseñados para operar conjuntamente con el fin de prevenir, o detectar y corregir, incorrecciones en el saldo de la cuenta. Una deficiencia en el control interno puede no tener suficiente importancia, por sí sola, para constituir una deficiencia significativa. Sin embargo, un conjunto de deficiencias que afecten al mismo saldo contable o información a revelar, afirmación ~~relevante~~ o componente del sistema de control interno de la entidad puede aumentar los riesgos de incorrección hasta el punto de dar lugar a una deficiencia significativa.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

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

Introducción

Alcance de esta NIA

…

Características del fraude

…

Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude

…

Responsabilidades del auditor

…

7. Por otra parte, el riesgo de que el auditor no detecte una incorrección material debida a fraude cometido por la dirección es mayor que en el caso de fraude cometido por empleados, porque la dirección normalmente ocupa una posición que le permite, directa o indirectamente, manipular los registros contables, proporcionar información financiera fraudulenta o eludir los controles procedimientos de control diseñados para prevenir que otros empleados cometan fraudes de ese tipo.

…

Fecha de entrada en vigor

…

Objetivos

…

Definiciones

…

Requerimientos Escepticismo profesional

12. De conformidad con la NIA 200[135], el auditor mantendrá una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, reconociendo que, a pesar de su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, es posible que exista una incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartados A7–A8)

13. Salvo que tenga motivos para creer lo contrario, el auditor puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos. Si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a considerar que un documento podría no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado, pero este hecho no se ha revelado al auditor, éste llevará a cabo investigaciones detalladas. (Ref: Apartado A9)

14. Cuando las respuestas a las indagaciones ante la dirección o ante los responsables del gobierno de la entidad sean incongruentes, el auditor investigará dichas incongruencias.

---

[135] NIA 200, apartado 15

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Discusión entre los miembros del equipo del encargo

15. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere que se discuta entre los miembros del equipo del encargo y que el socio del encargo determine las cuestiones a comunicar a los miembros del equipo que no participen en la discusión[136]. La discusión pondrá un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude. La discusión se desarrollará obviando la opinión que los miembros del equipo del encargo puedan tener sobre la honestidad e integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartados A10–A11)

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

16. Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo y llevar a cabo las actividades relacionadas para obtener conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable ~~y incluido su~~ del sistema de control interno de la entidad, como se requiere en la NIA 315 (Revisada 2019)~~137~~, el auditor aplicará los procedimientos recogidos en los apartados ~~17–24~~ 23 – 43 con el fin de obtener información para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

La dirección y otras personas de la entidad

…

Responsables del gobierno de la entidad

20. Salvo en el caso de que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección[138], el auditor obtendrá conocimiento del modo en que los responsables del gobierno de la entidad ejercen la supervisión de los procesos de la dirección destinados a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, así como ~~del control interno~~ de los controles que la dirección haya establecido para mitigar dichos riesgos. (Ref: Apartados A19–A21)

…

Identificación de relaciones inusuales o inesperadas

…

Otra información

23. El auditor tendrá en cuenta si otra información que haya obtenido indica la existencia de riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartado A22)

Evaluación de factores de riesgo de fraude

24. El auditor evaluará si la información obtenida mediante otros procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas indica la presencia de uno o varios factores de riesgo de fraude. Si bien los factores de riesgo de fraude no indican necesariamente su existencia, a menudo han estado presentes en circunstancias en las que se han producido fraudes y, por tanto, pueden ser indicativos de riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartados A23–A27)

---

[136] NIA 315 (Revisada 2019), paragraph 17–18 ~~10~~

[137] ~~NIA 315 (Revisada), apartados 5 -24~~

[138] NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, apartado 13

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

_____

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude

25. De conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), el auditor identificará y evaluará los riesgos de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, y en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar[139].

26. Para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor, basándose en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos, evaluará qué tipos de ingresos, de transacciones generadoras de ingresos o de afirmaciones dan lugar a tales riesgos. El apartado 47 especifica la documentación que se requiere cuando el auditor concluye que la presunción no es aplicable en las circunstancias del encargo y que, por tanto, no ha identificado el reconocimiento de ingresos como un riesgo de incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartados A28–A30)

27. El auditor tratará los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude como riesgos significativos y, en consecuencia, en la medida en que aún no se haya hecho, el auditor ~~obtendrá conocimiento de los correspondientes~~ identificará los controles de la entidad, ~~incluidas las actividades de control, que sean relevantes para~~ que responden a dichos riesgos, y evaluará su diseño y determinará si han sido implementados[140]. (Ref: Apartados A31–A32)

Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Respuestas globales

…

Procedimientos de auditoría que responden a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones

…

Procedimientos de auditoría que responden a riesgos relacionados con la elusión de controles por parte de la dirección

…

32. Con independencia de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de que la dirección eluda los controles, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de:

(a) Comprobar la adecuación de los asientos del libro diario registrados en el libro mayor, así como de otros ajustes realizados para la preparación de los estados financieros. Para el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría al respecto, el auditor:
   (i) realizará indagaciones entre las personas que participan en el proceso de información financiera sobre actividades inadecuadas o inusuales relacionadas con el procesamiento de los asientos en el libro diario y otros ajustes;
   (ii) seleccionará asientos del libro diario y otros ajustes realizados al cierre del periodo; y
   (iii) considerará la necesidad de comprobar los asientos del libro diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo. (Ref: Apartados A41–A44)

…

Evaluación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartado A49)

_____

[139] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 28~~2~~

[140] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a) (i) y 26(d)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

…

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo

…

Manifestaciones escritas

…

Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad

…

Comunicaciones a las autoridades reguladoras y de supervisión

…

Documentación

44. En relación con ~~el conocimiento de la entidad y de su entorno, así como respecto de~~ la identificación y la valoración de los riesgos de incorrección material requerida por la NIA 315 (Revisada 2019)[141], el auditor incluirá en la documentación de auditoría[142] ~~requerida por la NIA 315 (Revisada)~~ evidencia de:

(a) las decisiones significativas que se hayan tomado durante la discusión mantenida entre los miembros del equipo del encargo en relación con la probabilidad de incorrección material en los estados financieros debida a fraude; ~~y~~

(b) los riesgos identificados y valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros y en las afirmaciones; ~~y~~

(c) Controles identificados en el componente de actividades de control que responden a riesgos valorados de incorrección material debidos a fraude.

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Características del fraude (Ref: Apartado 3)

…

Escepticismo profesional (Ref: Apartados 12–14)

A7. Mantener el escepticismo profesional requiere cuestionarse continuamente si la información y la evidencia de auditoría obtenidas indican que puede existir una incorrección material debida a fraude. Esto incluye tener en cuenta la fiabilidad de la información que va a utilizarse como evidencia de auditoría y ~~los~~ controles identificados, en su caso, en el componente de actividades de control sobre su preparación y mantenimiento. ~~cuando sean relevantes~~ Debido a las características del fraude, el escepticismo profesional del auditor es especialmente importante a la hora de considerar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

…

Discusión entre los miembros del equipo del encargo (Ref: Apartado 15)

…

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

---

[141] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 38 ~~32~~

[142] NIA 230, Documentación de auditoría, apartados 8-11 y apartado A6

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Indagaciones ante la dirección

Valoración por la dirección de los riesgos de incorrección material debida a fraude (Ref: Apartado 17(a))

…

Indagaciones ante los auditores internos (Ref: Apartado 19)

A18. La NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada 2013) establecen requerimientos y proporcionan orientaciones aplicables a las auditorías de entidades que cuentan con una función de auditoría interna[143]. Para el cumplimiento de los requerimientos de estas NIA, en el contexto del fraude, el auditor puede indagar sobre actividades específicas de la función, como, por ejemplo:

- Los procedimientos que, en su caso, la función de auditoría interna haya aplicado durante el ejercicio para detectar fraudes.
- Si la dirección ha respondido satisfactoriamente ante cualquier hallazgo derivado de dichos procedimientos.

Conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 20)

A19. Los responsables del gobierno de la entidad supervisan los sistemas de la entidad destinados al seguimiento de riesgos, el control financiero y el cumplimiento de la normativa legal. En muchos países, las prácticas de gobierno corporativo están bien desarrolladas y los responsables del gobierno de la entidad desempeñan una función activa en la supervisión de la valoración por parte de la entidad del riesgo de fraude y ~~del control interno relevante~~ de los controles que responden a esos riesgos. Teniendo en cuenta que las competencias de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección pueden variar en función de las entidades y de los países, es importante que el auditor conozca las competencias que corresponden a cada uno, a fin de poder llegar a comprender la supervisión ejercida por las personas competentes[144].

A20. El conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad puede aportar información sobre el grado de susceptibilidad de la entidad a fraude de la dirección, la adecuación de los controles ~~internos~~ que responden a los ~~al~~ riesgo~~s~~ de fraude y la competencia e integridad de la dirección. El auditor puede obtener este conocimiento por distintas vías, tales como la asistencia a reuniones en las que se discutan dichas cuestiones, la lectura de las actas de dichas reuniones o indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

…

Consideración de otra información (Ref: Apartado 23)

A22. Además de la información obtenida mediante la aplicación de procedimientos analíticos, puede ser útil, a fin de identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude, considerar otra información sobre la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad. La discusión entre los miembros del equipo puede proporcionar información útil para la identificación de dichos riesgos. Adicionalmente, la información obtenida en los procesos seguidos por el auditor de cara a la aceptación y continuidad de clientes, y la experiencia adquirida en otros encargos realizados para la entidad, como, por ejemplo, encargos de revisión de información financiera intermedia, pueden ser relevantes para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

---

[143] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 14(a) y 24(a) (ii)23 y NIA 610 (Revisada 2013), Utilización del trabajo de los auditores internos

[144] Los apartados A1-A8 de la NIA 260 (Revisada) tratan de las personas con las que el auditor se comunica cuando no está bien definida la estructura de gobierno de la entidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

_____

Evaluación de los factores de riesgo de fraude (Ref: Apartado 24)

…

A25. En el anexo 1, se recogen ejemplos de factores de riesgo de fraude relacionados con la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos. Dichos factores de riesgo ilustrativos se clasifican en función de tres condiciones que, generalmente, están presentes cuando existe fraude:

- la existencia de un incentivo o presiones para cometer fraude;
- la percepción de una oportunidad para cometer fraude y
- la capacidad de racionalizar la acción fraudulenta.

Los factores de riesgo de fraude pueden estar relacionados con incentivos, presiones u oportunidades que surgen de condiciones que originan susceptibilidad de incorrección, antes de considerar los controles. Los factores de riesgo de fraude, que incluyen el sesgo intencionado de la dirección son, en la medida en la que afectan al riesgo inherente, factores de riesgo inherente[145]. Los factores de riesgo de fraude también pueden estar relacionados con condiciones dentro del sistema de control interno de la entidad que proporcionan una oportunidad para cometer fraude o que pueden afectar a la actitud de la dirección o a su capacidad de racionalizar acciones fraudulentas. Los factores de riesgo de fraude indicativos de una actitud que permite la racionalización de la acción fraudulenta pueden no ser susceptibles de observación por parte del auditor. Sin embargo, el auditor puede llegar a conocer ~~su~~ la existencia de dicha información a través, por ejemplo, del conocimiento requerido del entorno de control de la entidad[146]. Aunque los factores de riesgo de fraude descritos en el Anexo 1 cubren un amplio espectro de situaciones a las que pueden enfrentarse los auditores, son sólo ejemplos y pueden existir otros factores de riesgo.

…

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude

Riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos (Ref: Apartado 26)

…

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude y conocimiento de los correspondientes controles de la entidad (Ref: Apartado 27)

A31. La dirección puede realizar juicios sobre la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar y sobre la naturaleza y la extensión de los riesgos que decide asumir. En la determinación de los controles que se van a implementar para prevenir y detectar el fraude, la dirección tiene en cuenta el riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude. Al realizar dicha consideración, es posible que la dirección llegue a la conclusión de que no es eficaz, en términos de coste, implementar y mantener un determinado control en relación con la reducción de los riesgos de incorrección material debida a fraude que supondrá dicho control.

A32. Por ello es importante que el auditor obtenga conocimiento de los controles que la dirección ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar el fraude. ~~Al hacerlo,~~En la identificación de los controles que responden a los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor puede llegar a saber, por ejemplo, que la dirección ha decidido conscientemente aceptar los riesgos asociados a una falta de segregación de funciones. La información obtenida ~~de dicho conocimiento~~ de la identificación de esos controles, y de la

[145] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(f)

[146] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

evaluación de su diseño, y de la determinación de si han sido implementados también puede ser útil a la hora de identificar los factores de riesgo de fraude que pueden afectar a la valoración por el auditor del riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales debidas a fraude.

Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Respuestas globales (Ref: Apartado 28)

…

Asignación y supervisión del personal (Ref: Apartado 29(a))

…

Imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 29(c))

…

Procedimientos de auditoría que responden a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones (Ref: Apartado 30)

…

Procedimientos de auditoría que responden a riesgos relacionados con la elusión de controles por parte de la dirección

Asientos en el libro diario y otros ajustes (Ref: Apartado 32(a))

…

A42. Asimismo, es importante que el auditor considere los riesgos de incorrección material asociados a la indebida elusión de los controles sobre los asientos en el libro diario[147], ya que los procesos y controles automatizados pueden reducir el riesgo de error involuntario, pero no evitan el riesgo de que las personas puedan eludir, indebidamente, dichos procesos automatizados, por ejemplo, cambiando los importes que se traspasan automáticamente al libro mayor o al sistema de información financiera. Además, en el caso de que se utilicen tecnologías de la información para transferencia automática de la información, puede haber escasa o nula evidencia visible de dicha intervención en los sistemas de información.

A43. Para la identificación y la selección de los asientos del libro diario y otros ajustes sobre los que se van a realizar pruebas, así como para la determinación del método apropiado para examinar el soporte subyacente a los elementos seleccionados, son relevantes las siguientes cuestiones:

- *La identificación y la valoración del riesgo de incorrección material debida a fraude.* La presencia de factores de riesgo de fraude y otra información obtenida durante la identificación y valoración por el auditor del riesgo de incorrección material debida a fraude pueden ayudarle en la identificación de los tipos específicos de asientos del libro diario y otros ajustes sobre los que se van a realizar pruebas.

- *Los controles que se han implementado sobre los asientos en el libro diario y otros ajustes.* Controles eficaces sobre la preparación y anotación de asientos en el libro diario, así como sobre otros ajustes pueden reducir la extensión de las pruebas sustantivas necesarias, siempre y cuando el auditor haya *realizado pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.*

(qq)

- *El proceso de información financiera de la entidad y la naturaleza de la evidencia que se puede obtener.* En numerosas entidades, el procesamiento rutinario de las transacciones conlleva la combinación de ~~pasos y~~

[147] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a) (ii)

~~procedimientos~~ controles manuales y automatizados. De forma similar, el procesamiento de asientos en el libro diario y otros ajustes puede conllevar ~~procedimientos y~~ controles manuales y automatizados. En el caso de que se utilicen tecnologías de la información en el proceso de información financiera, es posible que los asientos en el libro diario y otros ajustes sólo existan en formato electrónico.

(rr)

- *Las características de los asientos en el libro diario y otros ajustes fraudulentos. Los asientos en el libro diario y otros ajustes indebidos suelen tener unas características identificativas únicas*. Dichas características pueden ser, entre otras: a) asientos realizados en cuentas que no corresponden, inusuales o poco utilizadas; b) asientos realizados por personas que normalmente no realizan asientos en el libro diario; c) asientos registrados al cierre del periodo, o con posterioridad al cierre, cuya explicación o descripción sea escasa o inexistente; d) asientos realizados antes o durante la preparación de los estados financieros que no tengan números de cuenta, o e) asientos que contengan números redondos o con terminaciones coincidentes.

(ss)

- *La naturaleza y complejidad de las cuenta*s. Pueden realizarse asientos en el libro diario o ajustes indebidos en cuentas: a) que contengan transacciones de naturaleza compleja o inusual; b) que contengan estimaciones significativas y ajustes al cierre del periodo significativos; c) que en el pasado hayan mostrado tendencia a contener incorrecciones; d) que no se hayan conciliado oportunamente o contengan diferencias no conciliadas; e) que contengan transacciones intragrupo, o f) que estén asociadas de algún modo a un riesgo identificado de incorrección material debida a fraude. En auditorías de entidades que tienen varias ubicaciones o componentes, se estudiará la necesidad de seleccionar asientos en el libro diario de varias ubicaciones.

(tt)

- *Asientos en el libro diario y otros ajustes procesados fuera del curso normal de los negocios.* Los asientos en el libro diario que no son estándar pueden no estar sujetos ~~al mismo grado~~ a la misma naturaleza y extensión de los controles ~~interno~~ que los asientos que se utilizan de forma recurrente para registrar mensualmente transacciones tales como ventas, compras y desembolsos de efectivo.

…

Estimaciones contables (Ref: Apartado 32(b))

…

Fundamento empresarial de transacciones significativas (Ref: Apartado 32(c))

…

Evaluación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartados 34-37)

…

Procedimientos analíticos realizados en una fecha próxima a la finalización de la auditoría para alcanzar una conclusión global (Ref: Apartado 34)

…

Consideración de las incorrecciones identificadas (Ref: Apartados 35-37)

…

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo (Ref: Apartado 38)

…

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 39)

…

Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad

Comunicación a la dirección (Ref: Apartado 40)

…

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 41)

…

Otras cuestiones relacionadas con el fraude (Ref: Apartado 42)

…

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Comunicaciones a autoridades reguladoras y de supervisión (Ref: Apartado 43)

…

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Anexo 1 Ejemplos de factores de riesgo de fraude

(Ref: Apartado A25)

Los factores de riesgo de fraude que se identifican en el presente anexo son ejemplos de factores a los que pueden tener que enfrentarse los auditores en un amplio espectro de situaciones. Se presentan por separado ejemplos relacionados con los dos tipos de fraude relevantes para el auditor: la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos. Para cada uno de estos tipos de fraude, los factores de riesgo se clasifican a su vez en función de las tres condiciones que suelen estar presentes cuando se producen incorrecciones materiales debidas a fraude: a) incentivos y presiones; b) oportunidades; c) actitudes y racionalización. Aunque los factores de riesgo cubren un amplio espectro de situaciones, son sólo ejemplos y, por tanto, el auditor puede identificar factores de riesgos adicionales o diferentes. No todos estos ejemplos son relevantes en todas las circunstancias, y algunos pueden tener mayor o menor significatividad en entidades de diferente dimensión o con distintas características de propiedad o distintas circunstancias. Asimismo, el orden en que se ofrecen los ejemplos de factores de riesgo no pretende reflejar su importancia relativa o la frecuencia con que se producen.

Los factores de riesgo de fraude pueden estar relacionados con incentivos, presiones u oportunidades que surgen de condiciones que originan susceptibilidad de incorrección, antes de considerar los controles (es decir, el riesgo inherente). Esos factores son factores de riesgo inherente, en la medida en que afectan al riesgo inherente, y pueden deberse a sesgo de la dirección. Los factores de riesgo de fraude relacionados con oportunidades también pueden surgir de otros factores de riesgo inherente identificados (por ejemplo, la complejidad o la incertidumbre pueden originar oportunidades que tienen como resultado susceptibilidad de incorrección debida a fraude). Los factores de riesgo de fraude relacionados con oportunidades también pueden estar relacionados con condiciones dentro del sistema de control interno de la entidad, tales como limitaciones o deficiencias en el control interno de la entidad que originan esas oportunidades. Los factores de riesgo de fraude relacionados con actitudes o racionalizaciones pueden surgir, en especial, de limitaciones o deficiencias en el entorno de control de la entidad.

Factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta

Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta.

Incentivos y presiones

La estabilidad financiera o la rentabilidad se ven amenazadas por condiciones económicas, sectoriales u operativas de la entidad, tales como (o de las que son indicio):

…

La dirección está sometida a una presión excesiva para cumplir con los requerimientos o con las expectativas de terceros como consecuencia de lo siguiente:

…

La información disponible indica que la situación financiera personal de los miembros de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad se ve amenazada por la evolución financiera de la entidad debido a que:

…

Oportunidades

La naturaleza del sector o de las operaciones de la entidad proporciona oportunidades de facilitar información financiera fraudulenta que puede tener su origen en:

…

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

El seguimiento de la dirección no es eficaz como consecuencia de las situaciones siguientes:

…

Existe una estructura organizativa compleja o inestable que se pone de manifiesto por lo siguiente:

…

~~Los componentes del control interno son deficientes~~ Las deficiencias en el control interno como resultado de:

- Un ~~seguimiento inadecuado de los controles~~ proceso inadecuado de seguimiento del sistema de control interno de la entidad, incluidos los controles automatizados y los que se realizan sobre la información financiera intermedia (en los casos en que se requiere información externa).
- Unas tasas de rotación elevadas o una selección ineficaz de empleados de contabilidad, de tecnología de la información o de la función de auditoría interna.
- Sistemas ineficaces de contabilidad e información, incluidas situaciones que implican deficiencias significativas en el control interno.

Actitudes y racionalización

…

Factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a la apropiación indebida de activos

Los factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos también se pueden clasificar atendiendo a las tres condiciones que generalmente están presentes cuando existe fraude: incentivos y presiones; oportunidades; actitudes y racionalización. Algunos factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta también pueden estar presentes cuando surgen incorrecciones derivadas de una apropiación indebida de activos. Por ejemplo, puede haber un seguimiento ineficaz por parte de la dirección y otras deficiencias en el control interno cuando existen incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta o a una apropiación indebida de activos. A continuación, se exponen ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos.

Incentivos y presiones

…

Oportunidades

Determinadas características o circunstancias pueden aumentar el grado de susceptibilidad de los activos a una apropiación indebida. Por ejemplo, las oportunidades para la apropiación indebida de activos aumentan cuando hay:

…

Unos controles interno inadecuados sobre los activos pueden aumentar el grado de susceptibilidad de dichos activos a una apropiación indebida. Por ejemplo, una apropiación indebida de activos puede producirse porque haya:

- Una segregación de funciones o comprobaciones independientes inadecuadas.
- Una supervisión inadecuada de los gastos de la alta dirección, como los de viaje y otros reembolsos.
- Una supervisión inadecuada por parte de la dirección de los empleados responsables de los activos; por ejemplo, una supervisión o un seguimiento inadecuado de ubicaciones remotas.
- Procesos de selección de personal inadecuados para puestos con acceso a activos.
- Un sistema de registro inadecuado en relación con los activos.
- Un sistema de autorización y aprobación de las transacciones inadecuado (por ejemplo, de compras).
- Medidas inadecuadas de salvaguarda física del efectivo, de las inversiones, de las existencias o de los activos fijos.
- La falta de conciliación completa y oportuna de los activos.

- Ausencia de documentación sobre las transacciones oportuna y adecuada; por ejemplo, de los abonos por devolución de mercancías.
- Ausencia de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones clave de control.
- Una comprensión inadecuada por la dirección de las tecnologías de la información, lo que permite a los empleados de tecnologías de la información realizar una apropiación indebida.
- Controles inadecuados de acceso a los registros automatizados, incluidos los controles sobre los registros de incidencias de los sistemas informáticos y su revisión.

Actitudes y racionalización

- Falta de atención con respecto a la necesidad de seguimiento o de reducción de los riesgos relacionados con la apropiación indebida de activos.
- Falta de atención con respecto al control interno de la apropiación indebida de activos mediante elusión de los controles existentes o la falta de adopción de medidas correctoras adecuadas de deficiencias conocidas en el control interno.
- Un comportamiento por parte del empleado que indique disgusto o insatisfacción con la entidad o con el trato que recibe.
- Cambios de comportamiento o de estilo de vida que puedan indicar que se ha producido una apropiación indebida de activos.
- Tolerancia de las sustracciones menores.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Anexo 2 Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

(Ref: Apartado A40)

Los siguientes son ejemplos de posibles procedimientos de auditoría que pueden aplicarse para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude originada tanto por información financiera fraudulenta como por una apropiación indebida de activos. Aunque dichos procedimientos cubren un amplio espectro de situaciones, son sólo ejemplos y, por tanto, pueden no ser los más adecuados o necesarios en cada circunstancia. Del mismo modo, el orden en que se presentan los procedimientos no pretende reflejar su importancia relativa.

Consideración relativa a las afirmaciones

Las respuestas específicas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrecciones materiales debidas a fraude variarán en función de los tipos o combinaciones de factores de riesgo de fraude o de las condiciones identificadas, así como de los tipos de transacciones, saldos contables, información a revelar y afirmaciones a los que pueden afectar tales riesgos.

A continuación, se exponen ejemplos concretos de respuestas:

…

- Si el trabajo de un experto resulta especialmente significativo con respecto a una partida de los estados financieros para la que el riesgo valorado de incorrección material debida a fraude es alto, aplicar procedimientos adicionales relacionados con algunas o todas las hipótesis, los métodos o hallazgos del experto con el fin de verificar que los hallazgos sean razonables, o contratar a otro experto con ese propósito.

…

Respuestas específicas - Incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta

Los siguientes son ejemplos de respuestas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a información financiera fraudulenta:

…

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Anexo 3 Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude

(Ref: Apartado A49)

A continuación, se exponen ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude.

…

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 300, Planificación de la auditoría de estados financieros

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Documentación (Ref: Apartado 12)

…

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A21. Como se indica en el apartado A11, un memorando breve y adecuado puede servir de estrategia documentada para la auditoría de una entidad de pequeña dimensión. Por lo que respecta al plan de auditoría, los programas de auditoría estándar o los listados de comprobaciones (véase apartado A19)[148] que se elaboran sobre la hipótesis de un número reducido de ~~actividades de control relevantes~~ controles, lo que es probable en una entidad de pequeña dimensión, pueden utilizarse siempre que se adapten a las circunstancias del encargo, incluidas las valoraciones del riesgo por parte del auditor.

…

[148] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 402, Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada cuando la entidad usuaria utiliza los servicios de una o más organizaciones de servicios. En concreto, desarrolla el modo en que el auditor de la entidad usuaria aplica la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 330 para la obtención de conocimiento sobre dicha entidad, incluido el sistema de control interno de la entidad ~~relevante para la auditoría~~ relevante para la preparación de los estados financieros, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como para diseñar y aplicar procedimientos posteriores de auditoría que respondan a dichos riesgos.

…

3. Los servicios prestados por la organización de servicios son relevantes para la auditoría de estados financieros de la entidad usuaria cuando dichos servicios y los controles sobre ellos son parte del sistema de información de la entidad usuaria~~, incluidos los correspondientes procesos de negocio~~, relevante~~s~~ para la ~~información financiera~~ preparación de los estados financieros. ~~Si bien~~ Es probable que la mayoría de los controles de la organización de servicios ~~estén relacionados con la información financiera~~, formen parte del sistema de información de la entidad usuaria relevante para la preparación de los estados financieros ~~pueden existir otros controles que también sean relevantes para la auditoría~~ o controles relacionados, como los controles sobre la salvaguarda de los activos. Los servicios de la organización de servicios son parte del sistema de información de la entidad usuaria, ~~incluidos los correspondientes procesos de negocio, relevantes para la preparación de información financiera,~~ cuando dichos servicios afectan a alguno de los siguientes aspectos:

(a) El modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos fluye por el sistema de información de la entidad usuaria, tanto manualmente como utilizando TI, y tanto si se obtiene del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos. ~~los tipos de transacciones dentro de las operaciones de la entidad usuaria que son significativos para los estados financieros de dicha entidad;~~Esto incluye cuando los servicios de la organización de servicios afectan al modo en que:

    (i) ~~(b) los procedimientos, tanto los relativos a los sistemas de tecnologías de la información (TI) como los sistemas manuales, mediante los que las transacciones de la entidad usuaria se inician, registran, procesan, corrigen en caso necesario, se trasladan al libro mayor e incluyen en los estados financieros;~~ las transacciones de la entidad usuaria se inician, y la información sobre ellas se registra, se procesa, se corrige en caso necesario, se traslada al mayor y se incluye en los estados financieros; y
    (ii) la información sobre los hechos o condiciones, distintos de las transacciones, se captura, se procesa y se revela en los estados financieros de la entidad usuaria.

(b) ~~(c) Los correspondientes registros contables, ya estén en formato electrónico o manual, de soporte de la información y~~ cuentas específicas de los estados financieros de la entidad usuaria y otros registros de soporte relacionados con los flujos de información del apartado 3(a) ~~que son utilizados para iniciar, registrar y procesar las transacciones de dicha entidad e informar sobre ellas. Esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se traslada al libro mayor;~~

~~(d) el modo en que el sistema de información de la entidad usuaria capta los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, significativos para los estados financieros;~~

(c) (c~~e~~) El proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad usuaria a partir de los registros descritos en el apartado 3(b), incluidas las relativas a la información a revelar y a las estimaciones contables relacionadas con tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativas ~~estimaciones contables e información a revelar~~; y

(d) El entorno de TI de la entidad relevante para (a) a (c) anterior.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

~~(f) los controles sobre los asientos en el diario, incluidos aquellos asientos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales.~~

…

Objetivos

7. Los objetivos del auditor de la entidad usuaria, cuando esta utiliza los servicios de una organización de servicios, son:

(a) obtener conocimiento suficiente de la naturaleza y significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios y de su efecto en los ~~controles internos~~ el sistema de control interno de la entidad usuaria ~~relevantes~~ para la ~~auditoría~~ proporcionar una base adecuada para la identificación y valoración de, ~~para identificar y valorar~~ los riesgos de incorrección material; y
(b) diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos.

…

Requerimientos

Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno

…

10. Para la obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad ~~relevante para la auditor~~ía de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[149], el auditor de la entidad usuaria identificará los controles en el componente de actividades de control[150] ~~evaluará el diseño y la implementación de los controles relevantes~~ de la entidad usuaria, entre los relacionados con los servicios prestados por la organización de servicios, incluidos los que se aplican a las transacciones procesadas por la organización de servicios, y evaluará su diseño y determinará si han sido implementados.[151]. (Ref: Apartados A12–A14)

11. El auditor de la entidad usuaria determinará si se ha obtenido conocimiento suficiente sobre la naturaleza y la significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios, así como sobre su efecto en el sistema de control interno de la entidad usuaria, ~~relevante para la auditoría,~~ con la finalidad de disponer de una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

12. Si el auditor de la entidad usuaria no puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria, obtendrá dicho conocimiento mediante uno o más de los siguientes procedimientos:

…

(c) visitando la organización de servicios y aplicando procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios; o

(d) recurriendo a otro auditor con el fin de que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles ~~relevantes~~ de la organización de servicios. (Ref: Apartados A15–A20)

Utilización de un informe tipo 1 o tipo 2 para ayudar al auditor de la entidad usuaria a obtener conocimiento de la organización de servicios

…

~~[149] NIA 315 (Revisada), apartado 12~~

[150] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)

[151] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(d)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

14. Si el auditor de la entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 1 o tipo 2 como evidencia de auditoría para sustentar su conocimiento sobre el diseño y la implementación de controles en la organización de servicios, dicho auditor:

…

(b) evaluará si la evidencia proporcionada por el informe es suficiente y adecuada para obtener conocimiento ~~del control interno de la entidad usuaria relevante para la auditoría~~ de los controles en la organización de servicios; y

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno

…

Procedimientos a aplicar cuando no se puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria (Ref: Apartado 12)

…

A19. Se puede recurrir a otro auditor para que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios relacionados con los servicios prestados a la entidad usuaria. Si se ha emitido un informe tipo 1 o tipo 2, el auditor de la entidad usuaria puede recurrir al auditor de la entidad prestadora del servicio con el fin de que aplique dichos procedimientos, puesto que ya existe una relación entre el auditor de la entidad prestadora del servicio y la organización de servicios. El auditor de la entidad usuaria que recurra al trabajo de otro auditor puede encontrar orientaciones útiles en la NIA 600, ya que se refiere al conocimiento de otro auditor (incluidas su independencia y su competencia profesional) y la participación en el trabajo de otro auditor de cara a la planificación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de dicho trabajo, y a la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.

…

Utilización de un informe tipo 1 o tipo 2 para sustentar el conocimiento del auditor de la entidad usuaria sobre la organización de servicios (Ref: Apartados 13-14)

…

A22. Un informe tipo 1 o tipo 2, junto con información sobre la entidad usuaria, puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de conocimiento de:

(a) los aspectos de los controles de la organización de servicios que pueden afectar al procesamiento de las transacciones de la entidad usuaria, incluida la utilización de organizaciones de servicios subcontratadas;
(b) el flujo de transacciones significativas de la organización de servicios, para determinar los puntos de dicho flujo de transacciones en los que podrían producirse incorrecciones materiales en los estados financieros de la entidad usuaria;
(c) los objetivos de control de la organización de servicios que son relevantes para las afirmaciones de los estados financieros de la entidad usuaria; y
(d) si los controles de la organización de servicios se han diseñado e implementado de forma apropiada para prevenir o detectar y corregir errores de procesamiento que podrían dar lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros de la entidad usuaria.

Un informe tipo 1 o tipo 2 puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de conocimiento suficiente con el fin de identificar y valorar los riesgos de incorrección material. Un informe tipo 1, sin embargo, no proporciona evidencia alguna de la eficacia operativa de los controles relevantes.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

_____

…

Pruebas de controles

A29. La NIA 330, en determinadas circunstancias, requiere al auditor de la entidad usuaria que diseñe y aplique pruebas de controles para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la eficacia operativa de controles ~~relevantes~~. En el contexto de la organización de servicios, este requerimiento se aplica cuando:

…

A30. Si no dispone de un informe tipo 2, el auditor de la entidad usuaria puede contactar con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para solicitar que se contrate a un auditor de servicios que proporcione un informe tipo 2 en el que se incluyan pruebas de la eficacia operativa de los controles ~~relevante~~s, o el auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, recurrir a otro auditor con el fin de que aplique procedimientos en la organización de servicios para comprobar la eficacia operativa de dichos controles. El auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, visitar la organización de servicios y realizar pruebas de controles ~~relevante~~s, si la organización de servicios presta su conformidad. Las valoraciones del riesgo que efectúa el auditor de la entidad usuaria se basan en la evidencia proporcionada por el trabajo del otro auditor, combinada con la proporcionada por sus propios procedimientos.

Utilización de un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios están funcionando eficazmente.

…

A33. También puede resultar necesario que el auditor de la entidad usuaria obtenga evidencia adicional sobre cambios significativos en los controles ~~relevantes~~ de la organización de servicios fuera del periodo cubierto por el informe tipo 2, o que decida aplicar procedimientos de auditoría adicionales. Entre los factores relevantes para determinar la evidencia de auditoría adicional que se debe obtener sobre los controles de la organización de servicios aplicados fuera del periodo cubierto por el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio pueden incluirse:

…

- la eficacia del entorno de control <u>y el proceso de la entidad usuario para el seguimiento del sistema de control interno</u> ~~el seguimiento de los controles de la entidad usuaria~~.

A34. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, ampliando las pruebas de controles al periodo restante o realizando pruebas sobre <u>el proceso de seguimiento del sistema de control interno</u> ~~seguimiento de los controles~~ de la entidad usuaria.

…

A39. Se requiere que el auditor de la entidad usuaria comunique oportunamente por escrito, a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, las deficiencias significativas identificadas durante la realización de la auditoría[11].Asimismo, se requiere que el auditor de la entidad usuaria comunique a la dirección, oportunamente y a un nivel de responsabilidad adecuado, otras deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría que, según su juicio profesional, tengan la suficiente importancia como para merecer la atención de la dirección[12].Las cuestiones que el auditor de la entidad usuaria puede identificar durante la realización de la auditoría y comunicar a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad incluyen:

- cualquier <u>control dentro del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno</u> ~~seguimiento de los controles~~ que la entidad usuaria podría implementar, incluidos los identificados como consecuencia de la obtención de un informe tipo 1 o tipo 2;

…

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados

Introducción

(a) 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 diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[152].

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. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos.

Definiciones

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

(a) Procedimiento sustantivo: procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Los procedimientos sustantivos comprenden:
  (i) pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar) y
  (ii) procedimientos analíticos sustantivos.
(b) Prueba de controles: procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.

Requerimientos

Respuestas globales

5. El auditor diseñará e implementará respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. (Ref: Apartados A1–A3)

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones

---

[152] NIA 315 (Revisada 2019), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección ~~material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno~~

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

6. El auditor diseñará y aplicará procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos. (Ref: Apartados A4–A8; A42-A52)

7. Para el diseño de los procedimientos posteriores de auditoría que han de ser aplicados, el auditor:

(a) considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar significativos, incluyendo:
   (i) la probabilidad de que exista una incorrección y la magnitud de esta material debido a las características específicas del ~~correspondiente~~ tipo de transacción, saldo contable o información a revelar significativos (es decir, el riesgo inherente), y
   (ii) si en la valoración del riesgo se han tenido en cuenta los controles ~~relevantes~~ que responden al riesgo de incorrección material (es decir, el riesgo de control), siendo entonces necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente (es decir, el auditor tiene previsto ~~confiar en~~ comprobar la eficacia operativa de los controles para la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos), y (Ref: Apartados A9– A18)

(b) obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor. (Ref: Apartado A19)

Pruebas de controles

8. El auditor diseñará y realizará pruebas de controles con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes si:

(a) la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones realizada por el auditor comporta la expectativa de que los controles estén operando eficazmente (es decir, para la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos, el auditor tiene previsto ~~confiar en~~ comprobar la eficacia operativa de los controles); o

(b) los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones. (Ref: Apartados A20–A24)

9. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control. (Ref: Apartado A25)

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

10. Para el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor:

(a) realizará indagaciones en combinación con otros procedimientos de auditoría, con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles, así como:
   (i) la manera en que se hayan aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo sometido a auditoría;
   (ii) la congruencia con la que se hayan aplicado, y
   (iii) las personas que los hayan aplicado y los medios utilizados. (Ref: Apartados A26–A29a)
   (iv) En la medida en que no lo haya tratado, d~~D~~eterminará si los controles que van a ser probados dependen de otros controles (controles indirectos) y, en este caso, si es necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore la eficacia operativa de dichos controles indirectos. (Ref: Apartados A30–A31)

Momento de realización de las pruebas de controles

11. El auditor realizará pruebas sobre los controles en lo que respecta al momento concreto, o a la totalidad del periodo en relación con el cual tiene previsto confiar en dichos controles, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 12 y 15 siguientes, con el fin de obtener una base adecuada para la confianza prevista por el auditor. (Ref: Apartado A32)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio

12. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles durante un periodo intermedio, el auditor:

(a) obtendrá evidencia de auditoría sobre los cambios significativos en dichos controles con posterioridad al periodo intermedio; y
(b) determinará la evidencia de auditoría adicional que debe obtenerse para el periodo restante. (Ref: Apartados A33–A34)

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores

13. Para determinar si es adecuado utilizar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles y, de ser así, para determinar el tiempo que puede transcurrir antes de realizar nuevamente pruebas sobre un control, el auditor considerará lo siguiente:

(a) la eficacia de otros ~~elementos~~ componentes del sistema de control interno de la entidad, incluidos el entorno del control, el ~~seguimiento de los controles~~ proceso para el seguimiento del sistema de control interno y el proceso de valoración del riesgo por la entidad;
(b) los riesgos originados por las características del control, incluido su carácter manual o automático;
(c) la eficacia de los controles generales de las tecnologías de la información (TI);
(d) la eficacia del control y su aplicación por la entidad, incluida la naturaleza y extensión de las desviaciones en la aplicación del control detectadas en auditorías anteriores, así como si se han producido cambios de personal que afecten de forma significativa a la aplicación del control;
(e) si la ausencia de cambio en un control concreto supone un riesgo debido a que las circunstancias han cambiado; y
(f) los riesgos de incorrección material y el grado de confianza en el control. (Ref: Apartado A35)

14. Si el auditor tiene previsto utilizar evidencia de auditoría procedente de una auditoría anterior sobre la eficacia operativa de controles específicos, determinará que dicha evidencia sigue siendo relevante y fiable mediante la obtención de evidencia de auditoría sobre si se han producido cambios significativos en dichos controles con posterioridad a la auditoría anterior. El auditor obtendrá tal evidencia combinando las indagaciones con procedimientos de observación o inspección, con el fin de confirmar el conocimiento de dichos controles específicos, y:

(a) Si se han producido cambios que afectan a la continuidad de la relevancia de la evidencia de auditoría procedente de la auditoría anterior, el auditor realizará pruebas sobre los controles en la auditoría actual. (Ref: Apartado A36)
(b) Si no se han producido tales cambios, el auditor probará los controles al menos en una de cada tres auditorías, realizando pruebas sobre algunos controles en cada auditoría para evitar la posibilidad de que se prueben en un solo periodo de auditoría todos los controles en los que tenga previsto confiar y no se realice prueba alguna en los dos periodos de auditoría subsiguientes. (Ref: Apartados A37–A39)

Controles sobre riesgos significativos

15. Cuando el auditor tenga ~~previsto~~ la intención de confiar en los controles sobre un riesgo que considere significativo, realizará pruebas sobre dichos controles en el periodo actual.

Evaluación de la eficacia operativa de los controles

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

16. Para la evaluación de la eficacia operativa de los controles ~~relevantes~~ en los que tenga intención de confiar, el auditor evaluará si las incorrecciones que se han detectado mediante los procedimientos sustantivos indican que los controles no están funcionando eficazmente. Sin embargo, la ausencia de incorrecciones detectadas mediante procedimientos sustantivos no constituye evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la afirmación que son objeto de pruebas sean eficaces. (Ref: Apartado A40)

17. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, el auditor realizará indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales, y determinará si: (Ref: Apartado A41)

(a) las pruebas de controles que se han realizado proporcionan una base adecuada para confiar en los controles;
(b) son necesarias pruebas de controles adicionales o
(c) resulta necesario responder a los riesgos ~~potenciales~~ de incorrección material mediante procedimientos sustantivos.

Procedimientos sustantivos

18. Con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñará y aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material. (Ref: Apartados A42–A47)

19. El auditor considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos sustantivos de auditoría. (Ref: Apartados A48–A51)

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros

20. Los procedimientos sustantivos del auditor incluirán los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros:

(a) comprobación de la concordancia o conciliación de la información de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de la información de las revelaciones, tanto si esa información se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos; y
(b) examen de los asientos del diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros. (Ref: Apartado A52)

Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos

21. Si el auditor ha determinado que un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones es un riesgo significativo, aplicará los procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle. (Ref: Apartado A53)

Momento de realización de los procedimientos sustantivos

22. Si los procedimientos sustantivos se aplican en una fecha intermedia, el auditor cubrirá el periodo restante mediante la aplicación de:

(a) procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles para el periodo que resta, o

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) si el auditor determina que resulta suficiente, únicamente procedimientos sustantivos adicionales, que proporcionen una base razonable para hacer extensivas las conclusiones de la auditoría desde la fecha intermedia hasta el cierre del periodo. (Ref: Apartados A54–A57)

23. Cuando se detecten en una fecha intermedia incorrecciones que el auditor no esperaba en su valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor evaluará si resulta necesario modificar la correspondiente valoración del riesgo y la naturaleza, el momento de realización o la extensión planificados de los procedimientos sustantivos planificados que cubren el periodo restante. (Ref: Apartado A58)

Adecuación de la presentación de los estados financieros

24. El auditor aplicará procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación global de los estados financieros es conforme con el marco de información financiera aplicable. Al realizar esta evaluación, el auditor considerará si los estados financieros se presentan de un modo que refleja adecuadamente:

- la clasificación y la descripción de la información financiera y de las transacciones, hechos y condiciones subyacentes, y
- la presentación, estructura y contenido de los estados financieros. (Ref: Apartado A59)

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

25. Sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor evaluará, antes de que termine la auditoría, si la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones sigue siendo adecuada. (Ref: Apartados A60–A61)

26. El auditor concluirá si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Para formarse una opinión, el auditor considerará toda la evidencia de auditoría relevante, independientemente de si parece corroborar o contradecir las afirmaciones contenidas en los estados financieros. (Ref: Apartado A62)

27. Si el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada ~~sobre~~ relacionada con una afirmación ~~material~~ relevante ~~de los estados financieros~~ acerca de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar, intentará obtener más evidencia de auditoría. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros.

Documentación

28. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[153]:

(a) las respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, y la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría aplicados;
(b) la conexión de dichos procedimientos con los riesgos valorados en las afirmaciones; y

(c) los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidas las conclusiones cuando éstas no resulten claras. (Ref: Apartado A63)

[153] NIA 230, Documentación de auditoría, apartados 8-11 y A6

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

29. Si el auditor planifica utilizar evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles, en la documentación de auditoría incluirá las conclusiones alcanzadas sobre la confianza en los controles sobre los que se realizaron pruebas en una auditoría anterior.

30. La documentación de auditoría demostrará que la información de los estados financieros concuerda o ha sido conciliada con los registros contables que la sustentan, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de la información a revelar, tanto si esa información se obtiene del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Respuestas globales (Ref: Apartado 5)

A1. Las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros pueden consistir en:

- Insistir ante el equipo del encargo en la necesidad de mantener el escepticismo profesional.
- Asignar empleados con mayor experiencia o con cualificaciones específicas o recurrir a expertos.
- ~~Proporcionar más supervisión.~~ Introducir cambios en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como la revisión de su trabajo.
- Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos posteriores de auditoría que se vayan a realizar.
- Cambios en la estrategia global de auditoría requeridos por la NIA 300, o en los procedimientos de auditoría planeados, y puede incluir cambios:
  - En la determinación por el auditor de la importancia relativa, de conformidad con la NIA 320.
  - Los planes del auditor para comprobar la eficacia operativa de los controles y el carácter convincente de la evidencia de auditoría necesaria para apoyar la confianza planificada en la eficacia operativa de los controles, en especial cuando se detectan deficiencias en el entorno de control o en las actividades de seguimiento por la entidad.
  - La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos. Por ejemplo, puede ser adecuado aplicar procedimientos sustantivos en la fecha de los estados financieros o en una fecha próxima a la misma cuando el riesgo de incorrección material se valora como más alto.
- ~~Modificar de forma general la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos de auditoría, por ejemplo, aplicando procedimientos sustantivos al cierre del periodo en vez de hacerlo en una fecha intermedia o modificando la naturaleza de los procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría más convincente.~~

A2. El conocimiento del entorno de control por el auditor afecta a la valoración que hace de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, y por lo tanto, a sus respuestas globales. Un entorno de control eficaz puede permitirle tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia de auditoría generada internamente por la entidad, permitiéndole, por ejemplo, aplicar procedimientos de auditoría en una fecha intermedia en vez de aplicarlos al cierre del periodo. Sin embargo, las deficiencias en el entorno de control tienen el efecto opuesto. El auditor puede responder a un entorno de control ineficaz, por ejemplo:

- Mediante la aplicación de un mayor número de procedimientos de auditoría al cierre del periodo que en una fecha intermedia.
- A través de la obtención de evidencia de auditoría más amplia a partir de procedimientos sustantivos.
- Incrementando el número de ubicaciones que deben incluirse en el alcance de la auditoría.

A3. En consecuencia, estas consideraciones tienen una incidencia significativa en el enfoque general del auditor, llevándole, por ejemplo, a poner el énfasis en procedimientos sustantivos (enfoque sustantivo) o a aplicar un enfoque que utilice tanto pruebas de controles como procedimientos sustantivos (enfoque combinado).

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones

La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría (Ref: Apartado 6)

A4. La valoración por el auditor de los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones sirve de base para la consideración del enfoque de auditoría adecuado relativo al diseño y aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría. Por ejemplo, el auditor puede determinar que:

(a) sólo puede conseguir una respuesta eficaz al riesgo valorado de incorrección material en una determinada afirmación mediante la realización de pruebas de controles;
(b) en el caso de determinadas afirmaciones resulta adecuado realizar únicamente procedimientos sustantivos y, en consecuencia, el auditor excluye el efecto de los controles de la ~~correspondiente~~ valoración del riesgo de incorrección material. Esto se puede producir porque ~~los procedimientos de valoración del riesgo realizados por el auditor no han permitido identificar ningún control eficaz y relevante para la afirmación, o porque~~ el auditor no ha identificado un riesgo para el que los procedimientos sustantivos por sí solos puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada y, en consecuencia, no se requiere que compruebe la eficacia de los controles. ~~la aplicación de pruebas de controles no resultaría eficiente y, e~~ En consecuencia, el auditor ~~no tiene previsto confiar en~~ puede no tener previsto comprobar la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos; o
(c) resulta eficaz un enfoque combinado, en el que se utilizan pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

No es necesario que el auditor diseñe y aplique procedimientos posteriores de auditoría cuando la valoración del riesgo de incorrección material sea inferior al nivel aceptablemente bajo. Sin embargo, como requiere el apartado 18, e independientemente del enfoque seleccionado y del riesgo valorado de incorrección material, el auditor diseña y aplica procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales.

A5. La naturaleza de un procedimiento de auditoría se refiere a su objeto (es decir, prueba de controles o procedimiento sustantivo) y a su tipo (es decir, inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, reejecución o procedimiento analítico). La naturaleza de los procedimientos de auditoría es fundamental para responder a los riesgos valorados.

A6. El momento de realización de un procedimiento de auditoría se refiere al momento en el que se aplica, o al periodo o fecha al que corresponde la evidencia de auditoría.

A7. La extensión de un procedimiento de auditoría se refiere al volumen cuantitativo de lo que ha de realizarse, por ejemplo, el tamaño de la muestra o el número de observaciones de un~~a actividad de~~ control.

A8. El diseño y la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión se basan en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y responden a ellos, proporcionan una correspondencia clara entre los procedimientos posteriores de auditoría y la valoración del riesgo.

Respuesta a los riesgos valorados en las afirmaciones (Ref: Apartado 7(a))

Naturaleza

A9. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere que la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se realice valorando el riesgo inherente y el riesgo de control. El auditor valora el riesgo

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

inherente valorando la probabilidad de existencia y la magnitud de la incorrección, teniendo en cuenta el modo y grado en el que los factores de riesgo inherente influyen en la susceptibilidad de incorrección de las afirmaciones relevantes[154]. Los riesgos valorados por el auditor incluidos los motivos de dichos riesgos valorados pueden afectar tanto a los tipos de procedimientos de auditoría que serán aplicados como a su combinación. Por ejemplo, cuando el riesgo valorado es alto, además de inspeccionar el documento correspondiente, el auditor puede confirmar la integridad de los términos de un contrato con la otra parte. Además, para algunas afirmaciones, determinados procedimientos de auditoría pueden resultar más adecuados que otros. Por ejemplo, en relación con los ingresos, las pruebas de controles pueden responder mejor al riesgo valorado de incorrección material de la afirmación de integridad, mientras que los procedimientos sustantivos pueden responder mejor al riesgo valorado de incorrección *material* de la afirmación de ocurrencia.

A10. Los motivos de la valoración asignada a un riesgo son relevantes para la determinación de la naturaleza de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si un riesgo se valora como "más bajo" debido a las características específicas de un tipo de transacciones sin considerar los controles correspondientes, entonces el auditor puede resolver que aplicar únicamente procedimientos analíticos sustantivos proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Por el contrario, si el riesgo se valora como "más bajo" ~~debido a los controles internos~~, porque el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles y ~~el auditor tiene previsto~~ basar los procedimientos sustantivos en esa valoración baja, entonces realizará pruebas sobre dichos controles, como requiere el apartado 8(a). Este puede ser el caso, por ejemplo, si se trata de un tipo de transacciones con características razonablemente uniformes y no complejas, que son procesadas y controladas de forma rutinaria por el sistema de información de la entidad.

Momento de realización

A11. El auditor puede realizar pruebas de controles o procedimientos sustantivos en una fecha intermedia o al cierre del periodo. Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, mayor será la probabilidad de que el auditor decida que es más eficaz aplicar procedimientos sustantivos más cercanos al cierre del periodo, o en la fecha de dicho cierre, en lugar de en una fecha anterior, o aplicar procedimientos de auditoría sin previo aviso o en momentos imprevistos (por ejemplo, realizando procedimientos de auditoría en ubicaciones seleccionadas sin previo aviso). Esto es especialmente relevante cuando se trata de considerar la respuesta a los riesgos de fraude. Por ejemplo, el auditor puede concluir que, cuando se han identificado riesgos de incorrección intencionada o de manipulación, no son eficaces los procedimientos de auditoría que hacen extensivas al cierre del periodo las conclusiones de auditoría obtenidas en una fecha intermedia.

A12. Por otro lado, la aplicación de procedimientos de auditoría antes del cierre del periodo puede ayudar al auditor en la identificación de cuestiones significativas en una fase temprana de la auditoría y, por consiguiente, su resolución con la ayuda de la dirección o el desarrollo de un enfoque de auditoría eficaz para tratar dichas cuestiones.

A13. Adicionalmente, ciertos procedimientos de auditoría sólo pueden aplicarse al cierre o después del cierre del periodo. Por ejemplo:

- la comprobación de la concordancia o la conciliación de los estados financieros con los registros contables, incluida la comprobación o conciliación de la información a revelar, tanto si se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos;
- el examen de los ajustes realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros y
- los procedimientos para responder al riesgo de que, al cierre del periodo, la entidad pueda haber celebrado contratos de ventas impropios o puedan existir transacciones que no se hayan finalizado.

A14. Los factores relevantes adicionales que influyen en la consideración por el auditor del momento de realización de los procedimientos de auditoría incluyen los siguientes:

[154] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 31 y 34.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

- El entorno de control.
- La fecha en que la información relevante está disponible (por ejemplo, los ficheros electrónicos pueden posteriormente borrarse o los procedimientos que se quieren observar tienen lugar sólo en ciertos momentos).
- La naturaleza del riesgo (por ejemplo, si existe un riesgo de sobrevaloración de ingresos mediante la creación a posteriori de contratos de venta falsos con el fin de cumplir expectativas de beneficios, es posible que el auditor quiera examinar los contratos disponibles en la fecha de cierre del periodo).
- El periodo o fecha a que se refiere la evidencia de auditoría.
- El momento de la preparación de los estados financieros, en especial de la información a revelar que proporciona explicaciones adicionales sobre cantidades registradas en el estado de situación financiera, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo.

Extensión

A15. La extensión de un procedimiento de auditoría que se estima necesario se determina tras considerar la importancia relativa, el riesgo valorado y el grado de seguridad que tiene previsto alcanzar el auditor. Cuando es necesaria una combinación de procedimientos para alcanzar un solo objetivo, la extensión de cada procedimiento se examina por separado. En general, la extensión de los procedimientos de auditoría se amplía a medida que aumenta el riesgo de incorrección material. Por ejemplo, en respuesta al riesgo valorado de incorrección material debida a fraude, puede resultar adecuado incrementar el tamaño de las muestras o aplicar procedimientos analíticos sustantivos más detallados. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría sólo resulta eficaz si el procedimiento en sí es relevante para ese riesgo específico.

A16. La utilización de técnicas de auditoría asistidas por ordenador (TAAO) puede permitir la realización de pruebas más extensas sobre transacciones electrónicas y ficheros contables, las cuales pueden resultar de utilidad cuando el auditor decide modificar la extensión de las pruebas, por ejemplo, en respuesta a los riesgos de incorrección material debida a fraude. Dichas técnicas pueden emplearse para seleccionar las transacciones de la muestra a partir de los archivos electrónicos clave, para clasificar transacciones con características específicas o para realizar pruebas sobre el total de la población, en lugar de hacerlo sobre una muestra.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A17. En las auditorías de entidades del sector público, el mandato de auditoría y cualesquiera otros requerimientos de auditoría especiales pueden afectar a la consideración por el auditor de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A18. En el caso de entidades muy pequeñas, puede ocurrir que el auditor sólo identifique un número reducido de ~~actividades de~~ controles, o que el grado en que la entidad ha documentado su existencia o su funcionamiento sea limitado. En estos casos, puede resultar más eficiente para el auditor aplicar procedimientos posteriores de auditoría que sean principalmente procedimientos sustantivos. Sin embargo, en algunos casos poco frecuentes la ausencia de ~~actividades de~~ controles o de ~~otros~~ componentes ~~de control~~ del sistema de control interno puede hacer imposible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Riesgo valorado más alto (Ref: Apartado 7(b))

A19. Al obtener evidencia de auditoría más convincente, debido a una valoración más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Pruebas de controles

Diseño y aplicación de pruebas de controles (Ref: Apartado 8)

A20. Las pruebas de controles se realizan sólo sobre aquellos controles que el auditor haya considerado adecuadamente diseñados para prevenir, o para detectar y corregir, una incorrección material en una afirmación relevante y cuando el auditor tenga previsto comprobar esos controles. Si se utilizaron controles sustancialmente diferentes en distintos momentos durante el periodo que se audita, cada uno se considera de forma separada.

A21. La realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles no es lo mismo que la obtención de conocimiento y la evaluación de su diseño e implementación. Sin embargo, se utilizan los mismos tipos de procedimientos de auditoría. En consecuencia, es posible que el auditor decida que resulta eficiente probar la eficacia operativa de los controles al mismo tiempo que se evalúa su diseño y se determina si han sido implementados.

A22. Por otra parte, aunque es posible que algunos procedimientos de valoración del riesgo no hayan sido específicamente diseñados como pruebas de controles, pueden, no obstante, proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles y, consecuentemente, ser utilizados como pruebas de controles. Por ejemplo, los procedimientos de valoración del riesgo pueden haber incluido lo siguiente:

- Indagaciones sobre la utilización de presupuestos por parte de la dirección.
- Observación de las comparaciones realizadas por la dirección entre los gastos mensuales presupuestados y reales.
- Inspección de informes relativos a la investigación de desviaciones entre las cantidades presupuestadas y reales.

Dichos procedimientos de auditoría proporcionan conocimiento sobre el diseño de las políticas presupuestarias de la entidad y sobre su implementación, pero también pueden proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia de las políticas de presupuestación para impedir o detectar incorrecciones materiales en la clasificación de gastos.

A23. Además, el auditor puede diseñar una prueba de controles que se realice al mismo tiempo que una prueba de detalle sobre la misma transacción. Aunque el propósito de una prueba de controles difiere del de una prueba de detalle, ambos pueden cumplirse de forma simultánea mediante la realización de una prueba de controles y de una prueba de detalle sobre la misma transacción, lo que también se conoce como prueba de doble propósito. Por ejemplo, el auditor puede diseñar y evaluar los resultados de una prueba que consista en examinar una factura con el fin de determinar si ha sido aprobada y de proporcionar evidencia de auditoría sustantiva sobre una transacción. Una prueba de doble propósito se diseña y evalúa considerando cada propósito de la prueba de forma separada.

A24. En algunos casos, puede resultar imposible para el auditor diseñar procedimientos sustantivos eficaces que, por sí solos, proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a las afirmaciones[155]. Esto puede ocurrir cuando una entidad lleva a cabo sus actividades utilizando TI y no prepara o conserva documentación de las transacciones distinta a la del sistema de TI. En estos casos, el apartado 8(b) requiere que el auditor realice pruebas sobre los controles relevantes que responden al riesgo para el que los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Evidencia de auditoría y confianza prevista (Ref: Apartado 9)

---

[155] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 33 ~~30~~

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A25. Cuando el enfoque adoptado consiste principalmente en la realización de pruebas de controles, y especialmente cuando no es posible o factible la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a partir de procedimientos sustantivos, se puede intentar conseguir un mayor grado de seguridad sobre la eficacia operativa de los controles.

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

Otros procedimientos de auditoría combinados con la indagación (Ref: Apartado 10(a))

A26. La indagación, por sí sola, no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles. Por consiguiente, se aplican otros procedimientos de auditoría junto con la indagación. A este respecto, es posible que la indagación combinada con la inspección o con la reejecución pueda proporcionar un grado de seguridad mayor que la combinación de la indagación y la observación, puesto que una observación es pertinente sólo en el momento en que se realiza.

A27. La naturaleza de un determinado control influye en el tipo de procedimiento requerido para obtener evidencia de auditoría sobre si dicho control ha estado funcionando eficazmente. Por ejemplo, si existe documentación que pone de manifiesto la eficacia operativa, el auditor puede decidir inspeccionarla para obtener evidencia de auditoría sobre dicha eficacia. Sin embargo, en el caso de otros controles es posible que no se disponga de documentación o que ésta no sea relevante. Por ejemplo, es posible que no exista documentación sobre el funcionamiento en el caso de algunos factores del entorno de control, tales como la asignación de autoridad y responsabilidad, o de algunos tipos de ~~actividades de~~ controles, tales como ~~las actividades de control realizadas mediante ordenador~~ los controles automatizados. En estas circunstancias, la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa puede obtenerse mediante indagación combinada con otros procedimientos de auditoría, tales como la observación o la utilización de TAAO (técnicas de auditoría asistidas por ordenador).

Extensión de las pruebas de controles

A28. Cuando sea necesaria evidencia de auditoría más convincente con respecto a la eficacia de un control, puede resultar adecuado ampliar la extensión de las pruebas de control. Además del grado de confianza en los controles, entre los aspectos que el auditor puede considerar para determinar la extensión de las pruebas de controles se incluyen las siguientes:

- La frecuencia con la que la entidad ha llevado a cabo el control durante el periodo.
- El tiempo durante el periodo de auditoría en el que el auditor confía en la eficacia operativa del control.
- El porcentaje esperado de desviación de un control.
- La relevancia y fiabilidad de la evidencia de auditoría a obtener con respecto a la eficacia operativa del control relacionado con las afirmaciones.
- La medida en que la evidencia de auditoría se obtiene a partir de pruebas de otros controles relacionados con la afirmación.

La NIA 530[156] contiene orientaciones adicionales sobre la extensión de las pruebas.

A29. Debido a la congruencia inherente al procesamiento mediante TI, puede que no sea necesario ampliar la extensión de las pruebas de los controles automatizados. Cabe suponer que un control automatizado funcionará de manera congruente salvo que se modifique ~~el programa~~ la aplicación de TI (incluyendo las tablas, los ficheros u otra información permanente utilizada por ~~el programa~~ la aplicación de TI). Una vez que el auditor determina que un control automatizado está funcionando según lo previsto (lo cual podría hacerse cuando se implementa

[156] NIA 530, Evidencia de auditoría

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

inicialmente el control o en alguna otra fecha), puede considerar la posibilidad de realizar pruebas para determinar que el control continúa funcionando eficazmente. Estas pruebas pueden incluir la comprobación de los controles generales de TI relacionados con la aplicación de TI. ~~determinación de que:~~

- ~~no se realicen cambios en el programa que no estén sujetos a los correspondientes controles de cambios en programas;~~
- ~~se utilice la versión autorizada del programa para procesar las transacciones; y~~
- ~~otros controles generales relevantes sean eficaces.~~

~~Estas pruebas también pueden incluir la determinación de que no se han realizado cambios en los programas, como puede ser el caso si la entidad utiliza paquetes estándar de aplicaciones informáticas sin modificarlos o sin realizar su mantenimiento. Por ejemplo, el auditor puede inspeccionar el registro de administración de seguridad de las TI con el fin de obtener evidencia de auditoría de que no se ha producido un acceso no autorizado durante el periodo.~~

A29a. Del mismo modo, el auditor puede realizar pruebas de controles que respondan a riesgos de incorrección material relacionados con la integridad de los datos de la entidad o con la integridad y exactitud de los informes generados por el sistema, o para responder a los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Esas pruebas de controles pueden incluir pruebas de controles generales de TI que tratan las cuestiones del apartado 10(a). En ese caso, es posible que el auditor no tenga que realizar pruebas adicionales para obtener evidencia sobre las cuestiones del apartado 10(a).

A29b. Cuando el auditor determina que un control general de TI es deficiente, puede tener en cuenta la naturaleza del riesgo o los riesgos relacionados derivados de la utilización de TI, que fueron identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[157], para sustentar el diseño de los procedimientos adicionales para responder al riesgo valorado de incorrección material. Esos procedimientos pueden tratar la determinación de si:

- El riesgo o los riesgos derivados de la utilización de TI existen. Por ejemplo, si los usuarios tienen un acceso no autorizado a una aplicación de TI (pero no pueden acceder a o modificar los registros del sistema que rastrean los accesos), el auditor puede examinar los registros del sistema para obtener evidencia de auditoría de que dichos usuarios no accedieron a la aplicación de TI durante el periodo.
- Existen otros controles generales de TI alternativos o redundantes, o cualquier otro control, que responden al riesgo o a los correspondientes riesgos derivados de la utilización de TI. En ese caso, el auditor puede identificar esos controles (si no han sido aún identificados) y, en consecuencia, evaluar su diseño, determinar que han sido implementados y realizar pruebas de su eficacia operativa. Por ejemplo, si un control general de TI relacionado con el acceso de usuarios es deficiente, es posible que la entidad disponga de un control alternativo mediante el cual la dirección revisa de manera oportuna los informes de acceso de los usuarios finales.

Las circunstancias en las que un control de una aplicación puede responder a un riesgo derivado de la utilización de TI pueden incluir cuando la información que puede resultar afectada por la deficiencia del control general de TI se puede conciliar con fuentes externas (por ejemplo, un extracto bancario) o con fuentes internas no afectadas por la deficiencia del control general de TI (por ejemplo, una aplicación de TI o una fuente de datos distintas).

Prueba de controles indirectos (Ref: Apartado 10(b))

A30. En algunas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore que los controles indirectos funcionan eficazmente (por ejemplo, controles generales de TI). Como se explica en los

[157] NIA 315 (2019 Revisada), apartado 26(c) (i)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

apartados A29 a A29b, es posible que se hayan identificado controles generales de TI de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) debido a que apoyan la eficacia operativa de los controles automatizados o porque apoyan el mantenimiento de la integridad de la información utilizada en la información financiera de la entidad, incluidos los informes generados por el sistema. El requerimiento del apartado 10(b) reconoce que es posible que el auditor haya comprobado determinados controles indirectos para tratar las cuestiones del apartado 10(a). ~~Por ejemplo, cuando el auditor decide realizar pruebas sobre la eficacia de una revisión, llevada a cabo por usuarios, de los informes de excepciones que detallan las ventas que superan los límites de crédito autorizados, dicha revisión y el correspondiente seguimiento constituyen el control directamente relevante para el auditor. Los controles sobre la exactitud de la información en los informes (por ejemplo, los controles generales de las TI) se consideran controles "indirectos".~~

~~A31. Debido a la congruencia inherente al procesamiento mediante TI, la evidencia de auditoría sobre la implementación de un control de aplicación automatizado, cuando se considera conjuntamente con la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles generales de la entidad (especialmente de los controles de cambios), puede proporcionar también evidencia de auditoría sustancial sobre su eficacia operativa.~~

Momento de realización de las pruebas de controles

Periodo previsto de confianza (Ref: Apartado 11)

A32. La evidencia de auditoría que se refiere sólo a una determinada fecha puede resultar suficiente para los fines del auditor. Por ejemplo, cuando se realizan pruebas sobre los controles relativos al recuento físico de existencias de la entidad al cierre del periodo. Si, por el contrario, el auditor tiene previsto confiar en un control a lo largo de un periodo, resultan convenientes pruebas que puedan proporcionar evidencia de auditoría de que el control ha funcionado eficazmente en momentos relevantes de dicho periodo. Dichas pruebas pueden incluir pruebas ~~sobre el seguimiento de los controles por parte de la entidad~~ de controles en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio (Ref: Apartado 12(b))

A33. Entre los factores relevantes para la determinación de la evidencia de auditoría adicional que es necesario obtener sobre los controles que han estado funcionando en el periodo posterior a un periodo intermedio, se incluyen:

- La significatividad de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.
- Los controles específicos sobre los que se realizaron pruebas durante el periodo intermedio y los cambios significativos en ellos desde que fueron probados, incluidos los cambios en el sistema de información, en los procesos y en el personal.
- El grado en que se ha obtenido evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles.
- La duración del periodo restante.
- La medida en que el auditor se propone reducir los procedimientos sustantivos posteriores sobre la base de su confianza en los controles.
- El entorno de control.

A34. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, ampliando las pruebas de controles al periodo que resta hasta el cierre o probando el seguimiento de los controles por la entidad.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores (Ref: Apartado 13)

A35. En ciertas circunstancias, la evidencia obtenida en auditorías anteriores puede proporcionar evidencia de auditoría, siempre que el auditor realice procedimientos de auditoría para establecer su continua relevancia y fiabilidad. Por ejemplo, al realizar una auditoría anterior, el auditor puede haber determinado que un control

automatizado estaba funcionando según lo previsto. El auditor puede obtener evidencia de auditoría para determinar si se han realizado cambios en el control automatizado que afecten a la continua eficacia de su funcionamiento, por ejemplo, mediante indagaciones ante la dirección y la inspección de los registros que indiquen los controles que se han cambiado. El análisis de la evidencia de auditoría sobre dichos cambios puede justificar tanto el incremento como la reducción de la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles que se prevea tener que obtener en el periodo actual.

Controles que han cambiado desde auditorías anteriores (Ref: Apartado 14(a))

A36. Los cambios pueden afectar a la relevancia y a la fiabilidad de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores hasta el punto de que ya no exista una base para seguir confiando en ella. Por ejemplo, los cambios en el sistema que permiten que éste genere un nuevo informe para la entidad probablemente no afecten a la relevancia de la evidencia de auditoría de una auditoría anterior. Sin embargo, dicha relevancia sí se ve afectada por un cambio que origine diferencias en el modo en que se realizan la agregación o el cálculo de los datos.

Controles que no han cambiado desde auditorías anteriores (Ref: Apartado 14(b))

A37. La decisión del auditor sobre si puede confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores en relación con controles que:

(a) no hayan cambiado desde que fueron probados por última vez; y
(b) no sean controles que mitiguen un riesgo significativo,

depende de su juicio profesional. Asimismo, el intervalo entre cada prueba de dichos controles depende también de su juicio profesional, si bien el apartado 14(b) requiere que vuelvan a probarse al menos una vez cada tres años.

A38. Por lo general, cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, o mayor sea la confianza en los controles, menor ha de ser, en su caso, el intervalo entre comprobaciones. Entre los factores que pueden acortar el intervalo entre pruebas de un control, o dar lugar a que no se confíe en la evidencia obtenida en auditorías anteriores, se incluyen los siguientes:

- Un entorno de control deficiente.
- ~~el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno.~~Una deficiencia en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno.
- Un elemento manual significativo en los controles ~~relevantes~~.
- Cambios de personal que afecten significativamente a la aplicación del control.
- Circunstancias cambiantes que requieran modificaciones en el control.
- Controles generales de las TI deficientes.

A39. Cuando existe un número de controles respecto de los cuales el auditor tiene previsto confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, la realización de pruebas sobre algunos de ellos en cada auditoría proporciona información que corrobora la continua eficacia del entorno de control. Esto contribuye a la decisión del auditor sobre si es adecuado confiar en la evidencia obtenida en auditorías anteriores.

Evaluación de la eficacia operativa de los controles (Ref: Apartados, 16-17)

A40. Una incorrección material detectada por los procedimientos del auditor es un indicador importante de la existencia de una deficiencia significativa en el control interno.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A41. El concepto de eficacia en el funcionamiento de los controles admite que puedan producirse algunas desviaciones en la forma en que la entidad aplica los controles. Las desviaciones con respecto a los controles prescritos pueden deberse a factores tales como cambios en el personal clave, fluctuaciones estacionales significativas en el volumen de transacciones y error humano. El porcentaje de desviación detectado, en especial si se compara con el porcentaje esperado, puede indicar que no se puede confiar en el control para reducir el riesgo en las afirmaciones hasta el nivel valorado por el auditor.

Procedimientos sustantivos (Ref: Apartado 6, 18)

A42. El apartado 18 requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales~~, con independencia de los riesgos valorados de incorrección material~~. Es posible que ya se hayan aplicado procedimientos sustantivos para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos porque el apartado 6 requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos posteriores de auditoría que respondan a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. En consecuencia, se requiere que se diseñen y apliquen procedimientos sustantivos de conformidad con el apartado 18:

- si los procedimientos posteriores de auditoría para tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, diseñados y aplicados de conformidad con el apartado 6, no incluyeron procedimientos sustantivos; o
- para cada tipo de transacción, saldo contable o información a revelar que no sean significativos pero que hayan sido identificados como materiales de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[158].
- Este requerimiento refleja los siguientes hechos: (a) la valoración del riesgo por el auditor supone el ejercicio de un juicio, por lo que es posible que no identifique todos los riesgos de incorrección material; y (b) existen limitaciones inherentes ala los controles interno, incluida su posible elusión por la dirección.

A42a. No se requiere que se prueben todas las afirmaciones pertenecientes a un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar. En cambio, al diseñar los procedimientos sustantivos que se han de aplicar, la consideración por el auditor de la afirmación o las afirmaciones en las que, si existiera una incorrección, hay una posibilidad razonable de que sea material, puede ayudar a identificar la naturaleza, el momento de realización y la extensión adecuados de los procedimientos que se han de aplicar.

Naturaleza y extensión de los procedimientos sustantivos

A43. Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede determinar que:

- Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo es suficiente aplicar sólo procedimientos analíticos sustantivos. Por ejemplo, cuando la valoración del riesgo por el auditor se sustente en evidencia de auditoría procedente de pruebas de controles.
- Sólo son adecuadas las pruebas de detalle.
- Una combinación de procedimientos analíticos sustantivos y de pruebas de detalle es la mejor respuesta a los riesgos valorados.

A44. 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 NIA 520[159] establece requerimientos y proporciona orientaciones para la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría.

[158] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 36

[159] NIA 520, Procedimientos analíticos

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A45. La ~~naturaleza~~ valoración del riesgo ~~y~~ o la naturaleza de la afirmación es relevante para el diseño de las pruebas de detalle. Por ejemplo, las pruebas de detalle relacionadas con la afirmación de existencia o de ocurrencia pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que integran una cantidad incluida en los estados financieros y que se obtenga la correspondiente evidencia de auditoría. Por su parte, las pruebas de detalle relacionadas con la afirmación de integridad pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que se espere que estén incluidas en la cantidad correspondiente de los estados financieros y que se investigue si efectivamente están incluidas.

A10. Dado que la valoración del riesgo de incorrección material tiene en cuenta los controles ~~interno~~ que el auditor tiene previsto comprobar, cuando los resultados de las pruebas de controles son insatisfactorios puede resultar necesario incrementar la extensión de los procedimientos sustantivos. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría sólo es adecuado si el procedimiento en sí es relevante en relación con el riesgo específico.

A47. Al diseñar las pruebas de detalle, habitualmente la extensión de las pruebas se considera en términos del tamaño de la muestra. Sin embargo, también son relevantes otras cuestiones, incluyendo si es más eficaz utilizar otros medios selectivos de realización de pruebas. Véase la NIA 500[160].

Consideración de si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa (Ref: Apartado 19)

A48. Los procedimientos de confirmación externa a menudo son relevantes cuando se refieren a afirmaciones asociadas a saldos contables y a sus elementos, pero no hay motivo para que se restrinjan a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación externa de los términos de acuerdos, de contratos o de transacciones entre una entidad y otras partes. Los procedimientos de confirmación externa también se pueden aplicar para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones. Por ejemplo, la solicitud puede específicamente tratar de obtener confirmación de que no existen "acuerdos paralelos" que puedan ser relevantes para la afirmación sobre el corte de operaciones relativo a los ingresos de la entidad. Otros casos en los que los procedimientos de confirmación externa pueden proporcionar evidencia de auditoría relevante como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material pueden ser los siguientes:

- Saldos bancarios y otra información relevante de las relaciones con bancos.
- Saldos y términos de las cuentas a cobrar.
- Existencias mantenidas por terceros en depósitos aduaneros para posterior transformación o en consignación.
- Títulos de propiedad que obren en poder de abogados o asesores financieros para su custodia o como garantía.
- Inversiones custodiadas por terceros, o compradas a agentes bursátiles pero no entregadas en la fecha del balance.
- Cantidades debidas a prestamistas, incluidas las correspondientes condiciones de pago y cláusulas restrictivas.
- Saldos y términos de las cuentas a pagar.

A49. Aunque las confirmaciones externas pueden proporcionar evidencia de auditoría relevante en relación con determinadas afirmaciones, existen algunas otras con respecto a las cuales las confirmaciones externas proporcionan menos evidencia de auditoría relevante. Por ejemplo, las confirmaciones externas proporcionan menos evidencia de auditoría relevante sobre la cobrabilidad de saldos de cuentas a cobrar que sobre su existencia.

A50. El auditor puede determinar que los procedimientos de confirmación externa aplicados con una finalidad constituyen una oportunidad para obtener evidencia de auditoría sobre otras cuestiones. Por ejemplo, las solicitudes de confirmación de saldos bancarios a menudo incluyen la solicitud de información relevante para

[160] NIA 500, Evidencia de auditoría, apartado 10

otras afirmaciones de los estados financieros. Estas consideraciones pueden influir en la decisión del auditor acerca de la conveniencia de aplicar o no procedimientos de confirmación externa.

A51. Entre los factores que pueden ayudar al auditor a determinar si los procedimientos de confirmación externa deben realizarse como procedimientos sustantivos de auditoría se incluyen:

- El conocimiento que tiene la parte confirmante de la materia objeto de confirmación: es probable que las respuestas sean más fiables si provienen de una persona que tiene el conocimiento necesario de la información que es objeto de confirmación.
- La capacidad o la buena voluntad de la parte confirmante para responder – por ejemplo, es posible que la parte confirmante:
  - no quiera asumir la responsabilidad de responder a una solicitud de confirmación;
  - considere que la respuesta es demasiado costosa en tiempo o en dinero;
  - tenga reservas acerca de la responsabilidad legal potencial que se origine al responder;
  - contabilice las transacciones en otra moneda; u
  - opere en un entorno en el que responder a solicitudes de confirmación no sea un aspecto significativo de las operaciones del día a día.

En estas situaciones, las partes confirmantes pueden no responder, hacerlo de manera informal o intentar restringir la confianza que se pone en la respuesta.

- La objetividad de la parte confirmante: si la parte confirmante es una parte vinculada a la entidad, las respuestas a las solicitudes de confirmación pueden ser menos fiables.

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros (Ref: Apartado 20)

A52. La naturaleza y también la extensión de los procedimientos sustantivos aplicados por el auditor en relación con el proceso de cierre de los estados financieros dependen de la naturaleza y complejidad del proceso de información financiera de la entidad y de los riesgos de incorrección material relacionados.

Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos (Ref: Apartado 21)

A53. El apartado 21 de esta NIA requiere que el auditor realice procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a riesgos que el auditor ha determinado que son significativos. La evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor de partes confirmantes adecuadas le puede ayudar en la obtención de evidencia de auditoría con el alto nivel de fiabilidad requerido para responder a los riesgos significativos de incorrección material, ya sea debida a fraude o error. Por ejemplo, si el auditor identifica que la dirección es objeto de presiones para cumplir las expectativas de beneficios, puede haber un riesgo de que ésta sobrevalore las ventas mediante el reconocimiento inadecuado de ingresos relacionados con acuerdos de ventas cuyas condiciones no permiten el reconocimiento de los ingresos o mediante la facturación de ventas antes de su envío. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, diseñar procedimientos de confirmación externa no sólo para confirmar cantidades pendientes, sino también para confirmar los detalles de los acuerdos de ventas, incluyendo fechas, cualquier derecho de devolución y condiciones de entrega. Además, el auditor puede considerar eficaz complementar dichos procedimientos de confirmación externa con indagaciones entre el personal no financiero de la entidad, sobre cualquier cambio en los acuerdos de ventas y en las condiciones de entrega.

Momento de realización de procedimientos sustantivos (Ref: Apartados 22-23)

A54. En la mayoría de los casos, la evidencia de auditoría que provenga de procedimientos sustantivos de una auditoría anterior proporciona poca o ninguna evidencia de auditoría para el periodo actual. Sin embargo, existen excepciones, como por ejemplo, una opinión jurídica obtenida en una auditoría anterior y relacionada con la estructura de una titulización en la que no se han producido cambios puede ser relevante en el periodo

actual. En estos casos, puede ser adecuado utilizar evidencia de auditoría procedente de procedimientos sustantivos de una auditoría anterior siempre que dicha evidencia y la cuestión a la que se refiera no hayan cambiado esencialmente y se hayan aplicado procedimientos de auditoría en el periodo actual para establecer que continúa siendo relevante.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio (Ref: Apartado 22)

A55. En algunas circunstancias, el auditor puede considerar que es eficaz aplicar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, y comparar y conciliar la información sobre el saldo al cierre del periodo con la información comparable en la fecha intermedia, con el fin de:

(a) identificar cantidades que parezcan inusuales;
(b) investigar, en su caso, dichas cantidades; y
(c) aplicar procedimientos analíticos sustantivos o pruebas de detalle para analizar el periodo restante hasta el cierre del periodo.

A56. La realización de procedimientos sustantivos en una fecha intermedia sin llevar a cabo procedimientos adicionales en una fecha posterior aumenta el riesgo de que el auditor no detecte incorrecciones que puedan existir al cierre del periodo. Este riesgo es mayor cuanto más largo es el periodo que resta hasta el cierre. Factores tales como los siguientes pueden influir en la decisión de realizar o no procedimientos sustantivos en una fecha intermedia:

- El entorno de control y otros controles ~~relevantes~~.
- La disponibilidad, en una fecha posterior, de información necesaria para los procedimientos de auditoría.
- El propósito del procedimiento sustantivo.
- El riesgo valorado de incorrección material.
- La naturaleza del tipo de transacción o del saldo contable y las afirmaciones relacionadas.
- La posibilidad para el auditor de aplicar procedimientos sustantivos adecuados o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para cubrir el periodo restante, con el fin de reducir el riesgo de que no se detecten incorrecciones que puedan existir al cierre del periodo.

A57. Factores tales como los siguientes pueden influir en la decisión de realizar o no procedimientos analíticos sustantivos con respecto al periodo comprendido entre la fecha intermedia y el cierre del periodo:

- Si los saldos al cierre del periodo de determinados tipos de transacciones o saldos contables son razonablemente previsibles con respecto a su importe, significatividad relativa y composición.
- Si son adecuados los procedimientos de la entidad para el análisis y ajuste de estos tipos de transacciones o saldos contables en fechas intermedias y para establecer correctamente los cortes de operaciones.
- Si el sistema de información ~~correspondiente a la información financiera~~ proporcionará información sobre los saldos al cierre del periodo y sobre las transacciones en el periodo que resta hasta el cierre que sea suficiente para permitir la investigación de:

  (a) transacciones o anotaciones significativas no habituales (incluidas las que se realizan al cierre del periodo o en fecha próxima a este);
  (b) otras causas de fluctuaciones significativas o fluctuaciones esperadas que no se hayan producido; y
  (c) cambios en la composición de los tipos de transacciones o saldos contables.

Incorrecciones detectadas en una fecha intermedia (Ref: Apartado 23)

A58. Cuando el auditor concluye que resulta necesario modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión planificados de procedimientos sustantivos que cubren el periodo que resta hasta el cierre como consecuencia de incorrecciones inesperadas detectadas en una fecha intermedia, dicha modificación puede

consistir en la ampliación o repetición al cierre del periodo de los procedimientos aplicados en la fecha intermedia.

Adecuación de la presentación de los estados financieros (Ref: Apartado 24)

A59. La evaluación de la adecuada presentación, disposición y contenido de los estados financieros incluye, por ejemplo, la consideración de la terminología utilizada de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el grado de detalle, la agregación y desagregación de las cantidades y las bases de las cantidades mostradas.

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartados 25– 27)

A60. La auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos de auditoría planificados. Puede llegar a conocimiento del auditor información que difiera significativamente de la información en la cual se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo:

- La extensión de las incorrecciones que el auditor detecte en la realización de procedimientos sustantivos puede alterar su juicio de las valoraciones del riesgo y puede indicar una deficiencia significativa en el control interno.
- El auditor puede detectar discrepancias en los registros contables, evidencia contradictoria o falta de evidencia.
- Puede ocurrir que los procedimientos analíticos realizados en la fase de revisión global de la auditoría pongan de manifiesto un riesgo de incorrección material que no había sido identificado con anterioridad.

En estas circunstancias, puede resultar necesario que el auditor evalúe de nuevo los procedimientos de auditoría planificados sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados de incorrección material ~~para todos o algunos de~~ y el efecto en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, así como para las afirmaciones ~~relacionadas~~ relevantes para estas. La NIA 315 (Revisada 2019) contiene orientaciones adicionales sobre la revisión de la valoración del riesgo por el auditor[161].

A61. El auditor no puede asumir que un caso de fraude o error es una incidencia aislada. Por ello, la consideración del modo en que la detección de una incorrección afecta a los riesgos valorados de incorrección material es importante para determinar si la valoración continúa siendo adecuada.

A62. En el juicio del auditor sobre lo que constituye evidencia de auditoría suficiente y adecuada influyen factores como los siguientes:

- Significatividad de la incorrección potencial en la afirmación y probabilidad de que tenga un efecto material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones potenciales, sobre los estados financieros.
- Eficacia de las respuestas y los controles de la dirección para hacer frente a los riesgos.
- Experiencia obtenida durante auditorías anteriores con respecto a incorrecciones potenciales similares.
- Resultados de procedimientos auditoría aplicados, incluido si dichos procedimientos de auditoría permitieron identificar casos específicos de fraude o error.
- Fuentes y fiabilidad de la información disponible.
- Carácter convincente de la evidencia de auditoría.
- Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable, ~~incluido el~~ y del sistema de control interno de la entidad.

[161] NIA 315 (Revisada 2019), apartados533~~1~~

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Documentación (Ref: Apartado 28)

A63. La forma y la extensión de la documentación de auditoría dependen del juicio profesional del auditor, y están influidas por la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad y de su sistema de control interno, la disponibilidad de información en la entidad y la metodología de auditoría, así como por la tecnología utilizada en la auditoría.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 500, Evidencia de auditoría

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 6)

A1. La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya evaluado si esa información sigue siendo relevante y fiable como evidencia de auditoría para la auditoría actual ~~determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de esta para la auditoría actual)~~ o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Adicionalmente, en algunos casos, el auditor utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a realizar una manifestación que se le haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría.

…

Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría

…

Observación

A17. La observación consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicados por otras personas; por ejemplo, la observación por el auditor del recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la observación de la ejecución ~~de actividades~~ de control. La observación proporciona evidencia de auditoría sobre la realización de un proceso o procedimiento, pero está limitada al momento en el que tiene lugar la observación y por el hecho de que observar el acto puede afectar al modo en que se realiza el proceso o el procedimiento. Véase la NIA 501 para orientaciones adicionales sobre la observación de un recuento de existencias.

…

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 501, Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Existencias

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

…

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~~ aplicación de control<u>es</u> adecuad~~a~~<u>os</u>, 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.

…

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 530, Documentación de auditoría

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

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

Diseño de la muestra (Ref: Apartado 6)

…

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...

…

Anexo 2 Ejemplo de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de controles.

(Ref: Apartado A11)

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 1 Un incremento de la medida en que la valoración del riesgo realizada por el auditor tiene en cuenta <u>los planes para comprobar la eficacia operativa de</u> los controles ~~relevantes~~.

…

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 550, Partes vinculadas

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

…

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

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:

- …
- 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~~.

…

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

…

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 (Revisada 2019) para obtener información acerca de <u>la estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad, y su modelo de negocio.</u>~~:~~

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

…

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A20. En las entidades de pequeña dimensión es probable que los <u>controles</u> ~~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

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

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.

…

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 se pueda determinar que constituyen riesgos significativos ~~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.

…

Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas (Ref: Apartado 20)

…

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[162] ~~relevantes~~, 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.

…

[162] NIA 330, apartado 8(b)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar

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 y la correspondiente información a revelar, al realizar una auditoría de estados financieros. En concreto, incluye requerimientos y orientaciones que se refieren al modo en que la NIA 315 (Revisada 2019)[163], la NIA 330[164], la NIA 450[165], la NIA 500[166] y otras NIA relevantes deben ser aplicadas en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar o lo desarrollan. También incluye requerimientos y orientaciones sobre la evaluación de incorrecciones en estimaciones contables y correspondiente información a revelar y sobre indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

Naturaleza de las estimaciones contables

2. La naturaleza de las estimaciones contables es muy variable y se requiere que sean realizadas por la dirección cuando los importes no se pueden observar directamente. La medición de estos importes está sujeta a incertidumbre en la estimación, la cual refleja las limitaciones inherentes al conocimiento o a los datos. Estas limitaciones dan lugar a una subjetividad inherente y a una variación en los resultados de la medición. El proceso de realización de estimaciones contables implica elegir y aplicar un método utilizando hipótesis y datos, lo cual requiere la aplicación de juicio por la dirección y puede dar lugar a complejidad en la medición. Los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente sobre la medición de estos importes afectan a su susceptibilidad de incorrección. (Ref: Apartado A1-A6, Anexo 1)

3. Aunque esta NIA es aplicable a todas las estimaciones contables, el grado en que una estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación varía de manera sustancial. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la valoración del riesgo y de los procedimientos posteriores de auditoría requeridos por esta NIA varían en función de la incertidumbre en la estimación y de la valoración de los riesgos de incorrección material relacionados. Para algunas estimaciones contables, la incertidumbre en la estimación puede ser muy baja por su naturaleza y la complejidad y subjetividad que implica su realización pueden también ser muy bajas. Para esas estimaciones contables, no es de esperar que los procedimientos de valoración del riesgo y los procedimientos posteriores de auditoría requeridos por esta NIA sean extensos. Cuando la incertidumbre en la estimación, la complejidad o la subjetividad sean muy elevadas, sería de esperar que esos procedimientos fueran mucho más extensos. Esta NIA contiene orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de la NIA. (Ref: Apartado A7)

Conceptos clave en esta NIA

4. ~~Esta NIA~~ La NIA 315 (Revisada 2019) requiere una valoración separada del riesgo inherente para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones[167]~~.con el fin de valorar los riesgos de incorrecciones materiales en las afirmaciones para las estimaciones contables.~~ En el contexto de la NIA 540 (Revisada) y ~~D~~

---

[163] NIA 315 (Revisada 2019), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material ~~mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno~~

[164] 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados

[165] NIA 450, Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.

[166] NIA 500, Evidencia de auditoría

[167] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

dependiendo de la naturaleza de una determinada estimación contable, la susceptibilidad de una afirmación a una incorrección que podría ser material puede estar sujeta o verse afectada por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente y por las interrelaciones entre ellos. Como se indica en la NIA 200[168], el riesgo inherente es más alto para algunas afirmaciones y tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar relacionados. En consecuencia, la valoración del riesgo inherente depende del grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la probabilidad o magnitud de la incorrección y varía en un grado que se denomina ~~en esta NIA~~ el espectro de riesgo inherente. (Ref: Apartados A8–A9, A65–A66, Anexo 1)

5. Esta NIA hace referencia a requerimientos aplicables de la NIA 315 (Revisada 2019) y de la NIA 330 y proporciona orientaciones relacionadas para resaltar la importancia de las decisiones del auditor acerca de los controles relacionados con las estimaciones contables, incluidas decisiones sobre si:

- Existen controles ~~relevantes para la auditoría~~ que deben ser identificados según la NIA 315 (Revisada 2019), respecto a los cuales el auditor debe evaluar el diseño y determinar si han sido implementados.
- Comprobar la eficacia operativa de los controles ~~relevantes~~.

6. ~~Esta NIA~~ La NIA 315 (Revisada 2019) requiere también una valoración separada del riesgo de control al valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones para las estimaciones contables. En la valoración del riesgo de control, el auditor tiene en cuenta si sus procedimientos posteriores de auditoría contemplan una confianza planificada en la eficacia operativa de los controles. Si el auditor ~~no realiza pruebas de~~ tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, o no tiene intención de confiar en la eficacia operativa de estos, no puede reducir su valoración del riesgo de ~~incorrección material en las afirmaciones basándose en un funcionamiento efectivo de los controles con respecto a esa afirmación en concreto~~ control es tal que la valoración del riesgo de incorrección material es la misma que la valoración del riesgo inherente[~~169~~]. (Ref: Apartado A10)

7. Esta NIA resalta que los procedimientos posteriores de auditoría del auditor (incluidas, cuando corresponda, las pruebas de controles) tienen que responder a los motivos de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, teniendo en cuenta el efecto de uno o varios factores de riesgo inherente y la valoración por el auditor del riesgo de control.

8. La aplicación del escepticismo profesional en relación con las estimaciones contables se ve afectada por la consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente y su importancia aumenta cuando las estimaciones contables están sujetas a un mayor grado de incertidumbre en la estimación o se ven afectadas por un mayor grado de complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Del mismo modo, la aplicación del escepticismo profesional es importante cuando hay una mayor susceptibilidad de incorrección debido a sesgo de la dirección o a fraude otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afectan al riesgo inherente. (Ref: Apartado A11)

…

…

Objetivo

…

Definiciones

…

Requerimientos

[168] NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría, apartado A40.

[~~169~~] ~~NIA 530, Muestreo de auditoría, Anexo 3~~

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

13. Al obtener conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad ~~incluido su control interno~~, tal y como requiere la NIA 315 (Revisada 2019)[170] el auditor obtendrá conocimiento de los siguientes aspectos relacionados con las estimaciones contables de la entidad. Los procedimientos del auditor para obtener dicho conocimiento se aplicarán con la extensión necesaria para obtener evidencia de auditoría que proporcione ~~proporcionar~~ una base adecuada para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. (Ref: Apartados A19–A22)

Obtención de conocimiento de l~~L~~a entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable

(a) Las transacciones de la entidad y otros hechos oy condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros o a que se realicen cambios en ellas. (Ref: Apartado A23)
(b) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables (incluidos los criterios de reconocimiento, las bases de medición y los requerimientos relacionados de presentación y revelación) y el modo en que se aplican de acuerdo con la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno, incluido el modo en que ~~las transacciones y otros hechos o condiciones están sujetos a~~ los factores de riesgo inherente ~~o se ven afectados por estos~~ afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección. (Ref: Apartados A24–A25)
(c) Factores normativos aplicables a las estimaciones contables de la entidad, incluidos, en su caso, los marcos normativos relacionados con la supervisión prudencial. (Ref: Apartado A26)
(d) La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros de la entidad, sobre la base de su conocimiento de las cuestiones mencionadas en 13(a) – (c). (Ref: Apartado A27)

Obtención de conocimiento del sistema de ~~El~~control interno de la entidad

(e) La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso de información financiera de la dirección en relación con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A28–A30)

(f) El modo en que la dirección identifica la necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados en relación con las estimaciones contables y las aplica, incluida la necesidad de utilización de un experto de la dirección. (Ref: Apartado A31)

(g) El modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A32–A33)

(h) El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, incluidos:

(i) El modo en el que la información relacionada con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar para tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar fluye a través del sistema de información de la entidad; ~~Los tipos de transacciones, hechos y condiciones que son significativos para los estados financieros y que originan la necesidad de estimaciones contables o de cambios en las mismas y de la correspondiente información a revelar~~ y (Ref: Apartados A34–A35)
(ii) para esas estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, el modo en que la dirección:

[170] 124 NIA 315 (Revisada 2019), apartados ~~3, 5–6, 9, 11–12, 15–17, y 20–21~~ 19–27

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

a. Identifica los métodos, hipótesis o fuentes de datos relevantes adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y la necesidad de cambios en ellos, incluido el modo en que la dirección: (Ref: Apartados A36–A37)
   (i) selecciona o diseña y aplica los métodos utilizados, incluido el uso de modelos; (Ref: Apartados A38–A39)
   (ii) selecciona las hipótesis que se van a utilizar, incluida la consideración de alternativas, e identifica las hipótesis significativas; (Ref: Apartados A40–A43); y
   (iii) selecciona los datos que se van a utilizar; (Ref: Apartado A44)
b. entiende el grado de incertidumbre en la estimación, también mediante la consideración del rango de posibles desenlaces de la medición y (Ref: Apartado A45)
c. trata la incertidumbre en la estimación, incluida la selección de una estimación puntual y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros. (Ref: Apartados A46–A49)

(i) Controles identificados en el componente de actividades de control[171] ~~Actividades de control relevantes para la auditoría~~ sobre el proceso de la dirección para la realización de estimaciones contables como se describe en el apartado 13(h) (ii). (Ref: Apartados A50–A54)

(j) El modo en que la dirección revisa el desenlace o desenlaces de anteriores estimaciones contables y responde a los resultados de esa revisión.

14. El auditor revisará el desenlace de anteriores estimaciones contables o, en su caso, de su posterior reestimación para facilitar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material en el periodo actual. El auditor tendrá en cuenta las características de las estimaciones contables para determinar la naturaleza y extensión de esa revisión. La revisión no tiene como objetivo cuestionar los juicios sobre estimaciones contables de periodos anteriores que eran adecuadas sobre la base de la información disponible cuando se realizaron. (Ref: Apartados A55–A60)

…

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material

16. Para identificar y valorar el riesgo de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y la correspondiente información a revelar, incluida la valoración por separado del riesgo inherente y del riesgo de control en las afirmaciones, como requiere la NIA 315 (Revisada 2019)[172], el auditor ~~valorará por separado el riesgo inherente y el riesgo de control. Para identificar los riesgos de incorrección material y valorar el riesgo inherente el auditor~~ tendrá en cuenta lo siguiente para identificar los riesgos de incorrección material y valorar el riesgo inherente: (Ref: Apartados A64–A71)

(a) El grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación y (Ref: Apartados A72–A75)
(b) el grado en el que los siguientes aspectos están afectados por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente: (Ref: Apartados A76–A79)
(c) La selección y aplicación del método, hipótesis y datos al realizar la estimación contable o
(d) la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

17. El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados de conformidad con el apartado 16 es, a su juicio, un riesgo significativo[173]. Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, identificará controles que responden a ~~obtendrá conocimiento de los controles de la entidad,~~

[171] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a) (i)-(iv)

[172] NIA 315 (Revisada 2019), apartados ~~25 y 26~~ 31 y 34

[173] NIA 315 (Revisada 2019), apartados32 ~~27~~

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

~~incluidas las actividades de control, correspondientes a~~ dicho riesgo[174], evaluará si dichos controles han sido diseñados de un modo eficaz y determinará si han sido implementados[175]. (Ref: Apartado A80)

…

19. Como requiere la NIA 330[176], el auditor diseñará y realizará pruebas con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles ~~relevantes~~ si:

(b) la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones incorpora una expectativa de que los controles operan eficazmente o

(c) los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las afirmaciones.

En relación con las estimaciones contables, las comprobaciones por el auditor de esos controles responderán a los motivos de la valoración del riesgo de incorrección material. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control.[177] (Ref: Apartados A85–A89)

…

Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría

30. Al obtener evidencia de auditoría con respecto a los riesgos de incorrección material relacionados con las estimaciones contables, independientemente de las fuentes de información que serán utilizadas como evidencia de auditoría, el auditor cumplirá los requerimientos aplicables de la NIA 500.

Cuando utilice el trabajo de un experto de la dirección, los requerimientos de los apartados 21–29 de la presente NIA pueden ayudar al auditor en la evaluación de la adecuación del trabajo del experto como evidencia de auditoría para una afirmación relevante de conformidad con el apartado 8(c) de la NIA 500. En la evaluación del trabajo del experto de la dirección, la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría se ven afectados por la evaluación por el auditor de la competencia, capacidad y objetividad del experto, por el conocimiento que tenga el auditor de la naturaleza del trabajo realizado por el experto y por lo familiarizado que esté el auditor con el campo de especialización del experto. (Ref: Apartados A126–A132)

…

Documentación

39. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[178]: (Ref: Apartados A149–A152)

a. elementos clave de su conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad relacionado con las estimaciones contables de la entidad;
b. la conexión de los procedimientos posteriores de auditoría del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones[179], teniendo en cuenta los motivos (relacionados con el riesgo inherente o con el riesgo de control) de la valoración atribuida a esos riesgos;

---

[174] NIA 315 (Revisada 2019), apartado26(a) (i) ~~29~~

[175] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)

[176] NIA 330, apartado 8

[177] NIA 330, apartado 9

[178] NIA 230, Documentación de auditoría, apartados 8–11, A6, A7 y A10

[179] NIA 330, apartado 28(b)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

c. la respuesta o respuestas del auditor cuando la dirección no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación;
d. en su caso, indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección en relación con estimaciones contables y la evaluación por el auditor de las implicaciones para la auditoría de conformidad con el apartado 32 y

e. juicios significativos relativos a la determinación por el auditor de si las estimaciones contables y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Naturaleza de las estimaciones contables (Ref: Apartado 2)

Ejemplos de estimaciones contables

…

Métodos

A2. Un método es una técnica de medición empleada por la dirección para realizar una estimación contable de conformidad con la base de medición requerida. Por ejemplo, un método reconocido para realizar estimaciones contables relacionadas con transacciones por pagos basados en acciones es determinar un precio teórico de compra de la opción «call price» utilizando la fórmula de Black Scholes para la fijación de precios. Un método se aplica utilizando una herramienta o proceso de cómputo, denominado algunas veces modelo, e implica la aplicación de hipótesis y datos teniendo en cuenta un conjunto de relaciones entre ellos.

Hipótesis y datos

A3. Las hipótesis implican juicios basados en información disponible sobre cuestiones como la selección de un tipo de interés, de un tipo de descuento o juicios sobre hechos o condiciones futuros. Una hipótesis puede ser seleccionada por la dirección de un rango de alternativas adecuadas. Las hipótesis, que pueden ser formuladas o identificadas por un experto de la dirección, se convierten en hipótesis de la dirección cuando esta las utiliza al realizar una estimación contable.

A4. A efectos de esta NIA, los datos son información que se puede obtener mediante la observación directa o de un tercero externo a la entidad. La información obtenida mediante la aplicación de técnicas analíticas o de interpretación sobre los datos se conoce como datos derivados si esas técnicas tienen una base teórica bien implantada y, por lo tanto, se requiere menos juicio de la dirección. En caso contrario, tal información es una hipótesis.

A5. Entre los ejemplos de datos están:

- precios acordados en transacciones de mercado;
- tiempo de funcionamiento o cantidades producidas por una máquina;
- precios históricos u otras cláusulas incluidos en contratos, como tipo de interés pactado, calendario de pagos y plazo incluido en un acuerdo de préstamo;
- información prospectiva como previsiones económicas o de ventas obtenidas de una fuente externa, o
- un tipo de interés futuro obtenido mediante técnicas de interpolación a partir tipos de interés a plazo (datos derivados).

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A6. Los datos pueden provenir de un amplio espectro de fuentes. Por ejemplo, los datos se pueden:

- generar dentro o fuera de la organización;
- obtener de un sistema que está dentro o fuera del mayor o de los auxiliares;
- observar en contratos u
- observar en pronunciamientos jurídicos o normativos.

Graduación (Ref: Apartado 3)

A7. Ejemplos de apartados que incluyen orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de esta NIA incluyen los apartados A20–A22, A63, A67 y A84.

Conceptos clave en esta NIA

Factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 4)

A8. Los factores de riesgo inherente son características de condiciones y de hechos o condiciones que pueden afectarn la susceptibilidad ~~de una afirmación~~ de incorrección, debida a fraude o error, de una afirmación sobre un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar antes de considerar los controles[180]. En el Anexo 1 se explica con más detalle la naturaleza de dichos factores de riesgo inherente y sus interrelaciones en el contexto de la realización de estimaciones contables y de su presentación en los estados financieros.

A9. ~~Además de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, complejidad o subjetividad, otros factores de riesgo inherente que puede considerar el auditor en~~ En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones[181], además de la incertidumbre en la estimación, de la complejidad o de la subjetividad, el auditor también tiene en cuenta ~~pueden incluir~~ el grado en que los factores de riesgo inherente incluidos en la NIA 315 (Revisada 2019) (distintos de la incertidumbre en la estimación, complejidad y subjetividad) afectan la susceptibilidad de las afirmaciones sobre la estimación contable a incorrección. Esos factores de riesgo inherente adicionales incluyen ~~está sujeta a o se ve afectada por~~:

- Cambios en la naturaleza o en las circunstancias de los correspondientes elementos de los estados financieros o requerimientos del marco de información financiera aplicable que pueden hacer necesarios cambios en el método, las hipótesis o los datos utilizados para realizar la estimación contable.
- La susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección, ~~o~~ u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afectan al riesgo inherente fraude al realizar la estimación contable.
- Incertidumbre, distinta de la incertidumbre en la estimación.

Riesgo de control (Ref: Apartado 6)

A10. ~~Una consideración importante para el auditor e~~ En la valoración del riesgo de control en las afirmaciones de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), el auditor tiene en cuenta si tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles.~~es la eficacia del diseño de los controles en los que tiene intención de confiar y el grado en que los controles responden a los riesgos inherentes en las afirmaciones valorados~~. Cuando el auditor está considerando si debe comprobar la eficacia operativa de los controles, ~~L~~ la evaluación por el auditor de que los controles están diseñados de un modo eficaz y de que han sido implementados sustenta una expectativa

[180] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(f)

[181] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

del auditor sobre la eficacia operativa de los controles al ~~determinar si se van a probar~~ establecer el plan para comprobarlos.

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 8)

….

Concepto de "razonable" (Ref: Apartados 9, 35)

…

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartado 13)

A19. Los apartados ~~11–24~~ 19–27 de la NIA 315 (Revisada 2019) requieren que el auditor obtenga conocimiento de determinadas cuestiones acerca de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de ~~incluido el~~ control interno de la entidad. Los requerimientos del apartado 13 de esta NIA están relacionados de modo más específico con las estimaciones contables y parten de los requerimientos más amplios de la NIA 315 (Revisada 2019).

Graduación

A20. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría para obtener el conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de ~~incluido el~~ control interno de la entidad, relacionado con las estimaciones contables de la misma, dependen, en menor o mayor grado, de la extensión con que la o las cuestiones concretas son aplicables dadas las circunstancias. Por ejemplo, la entidad puede tener pocas transacciones u otros hechos yo condiciones que den lugar a la necesidad de estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede ser sencillo de aplicar y puede no haber factores normativos relevantes. Además, las estimaciones contables pueden no requerir juicios significativos y el proceso para la realización de las mismas puede ser menos complejo. En esas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o verse afectadas por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente en menor medida y es posible que existan menos controles identificados en el componente de actividades de control ~~relevantes para la auditoría~~. Si es así, es probable que los procedimientos de identificación y de valoración del riesgo por el auditor sean menos extensos y se puedan obtener principalmente a través de indagaciones ante la dirección con responsabilidades adecuadas en relación con los estados financieros tales como ~~y~~ sencillas observaciones del proceso de la dirección para la realización de la estimación contable (incluida la evaluación de si los controles identificados en ese proceso están diseñados de un modo eficaz y la determinación de si el control ha sido implementado).

A21. Por el contrario, las estimaciones contables pueden requerir juicios significativos de la dirección y el proceso para la realización de las mismas puede ser complejo e implicar la utilización de modelos complejos. Además, la entidad puede tener un sistema de información más sofisticado y controles más extensos sobre las estimaciones contables. En esas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o verse afectadas por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente en mayor medida. Si es así, es probable que la naturaleza o momento de realización de los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor sean distintos o más extensos que en las circunstancias del apartado A20.

A22. Las siguientes consideraciones pueden ser relevantes para entidades con actividades de negocio simples, lo que puede ser el caso para muchas entidades de pequeña dimensión:

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

- Es posible que los procesos relevantes para las estimaciones contables no sean complicados porque las actividades empresariales sean simples o porque las estimaciones requeridas tengan una menor incertidumbre en la estimación.
- Puede que las estimaciones contables se generen fuera del mayor y de los auxiliares, que los controles sobre su realización sean limitados y que un propietario-gerente tenga una influencia significativa sobre su determinación. Es posible que el auditor deba tener en cuenta el papel del propietario-gerente en la realización de las estimaciones contables, tanto al identificar los riesgos de incorrección material, como al considerar el riesgo de sesgo de la dirección.

La entidad y su entorno

Las transacciones de la entidad y otros hechos y o condiciones (Ref: Apartado 13(a))

A23. Los cambios en las circunstancias que pueden dar lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables o cambiarlas pueden incluir, por ejemplo, cuando:

- la entidad ha realizado nuevos tipos de transacciones;
- se han modificado los términos de las transacciones o
- han ocurrido nuevos hechos o condiciones.

Los requerimientos del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 13(b))

A24. La obtención de conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable proporciona al auditor una base para discutir con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad sobre el modo en el que la dirección ha aplicado ~~los~~ dichos requerimientos del marco de información financiera aplicable pertinentes a las estimaciones contables y sobre la determinación por el auditor de si han sido aplicados adecuadamente. Este conocimiento también puede ayudar al auditor a comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad[182].

A25. En la obtención de ese conocimiento, el auditor puede intentar saber si:

- El marco de información financiera aplicable:
  - establece determinados criterios para el reconocimiento o métodos para la medición de estimaciones contables;
  - especifica determinados criterios 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 o
  - especifica información a revelar requerida o sugerida, incluida la revelación de información referida a juicios, hipótesis u otras fuentes de incertidumbre en la estimación relativa a las estimaciones contables; y
- se han producido cambios en el marco de información financiera aplicable que requieran cambios en las políticas contables de la entidad relativas a las estimaciones contables.

Factores normativos (Ref: Apartado 13(c))

…

---

[182] NIA 260 (Revisada), apartado 16(a)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros (Ref: Apartado 13(d))

…

El sistema de control interno ~~relevante para la auditoría~~ de la entidad.

La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno de la entidad (Ref: Apartado 13(e))

A28. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019)[183], el conocimiento por el auditor de la naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso seguido por la dirección para realizar estimaciones contables puede ser importante para la evaluación que se requiere que realice el auditor de ya que está relacionada con si:

- la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético; ~~y si~~
- el ~~puntos fuertes de los elementos del~~ entorno de control proporciona ~~n en conjunto~~ una base adecuada para los demás componentes del sistema de control interno teniendo en cuenta la naturaleza y la dimensión de la entidad; y ~~y si estos otros componentes están menoscabados como consecuencia de~~ deficiencias de control identificadas en el entorno de control menoscaban los demás componentes del sistema de control interno de la entidad.
-

…

A30. La obtención de conocimiento acerca de la supervisión por los responsables del gobierno de la entidad puede ser importante cuando hay estimaciones contables que:

- requieren juicio significativo de la dirección para hacer frente a la subjetividad;
- tienen una elevada incertidumbre en la estimación;
- son complejas de realizar, por ejemplo, debido a la utilización extensiva de tecnología de la información, a un gran volumen de datos o a la utilización de múltiples fuentes de datos o de hipótesis con interrelaciones complejas;
- han tenido, o deberían haber tenido, un cambio en el método en las hipótesis o en los datos en comparación con periodos anteriores o
- implican hipótesis significativas.

La aplicación por la dirección de cualificaciones o conocimientos especializados, incluida la utilización de expertos de la dirección (Ref: Apartado 13(f))

…

El proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartado 13(g))

A32. Entender el modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables puede ayudar al auditor a considerar los cambios en:

- los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables;
- la disponibilidad o la naturaleza de las fuentes de datos que son relevantes para realizar las estimaciones contables o que pueden afectar a la fiabilidad de los datos utilizados;
- el sistema de información de la entidad o el entorno de TI o
- el personal clave.

[183] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21(a)~~14~~

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A33. Las cuestiones que puede tener en cuenta el auditor al obtener conocimiento del modo en que la dirección identificó y trata la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección o a fraude en la realización de estimaciones contables incluyen si y, en su caso, el modo en que la dirección:

- Presta especial atención a la selección o aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Lleva a cabo un seguimiento de los indicadores clave de resultado que puedan indicar un resultado no esperado o incongruente comparado con el resultado histórico o presupuestado o con otros factores conocidos.
- Identifica incentivos económicos u otros que pueden ser una motivación de sesgo.
- Lleva a cabo un seguimiento de la necesidad de cambios en los métodos, en las hipótesis significativas o en los datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Establece una supervisión y revisión adecuadas de los modelos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Solicita documentación del fundamento de los juicios significativos aplicados en la realización de estimaciones contables o una revisión independiente de los mismos.

El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables (Ref: Apartado 13(h) (i))

A34. Los tipos de transacciones, hechos y condiciones significativos indicados en el alcance del apartado

13(h) son los mismos tipos de transacciones, hechos y condiciones significativos relacionados con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar que están sujetos al apartado 25(a) ~~18(a) y (d)~~ de la NIA 315 (Revisada 2019). Al obtener conocimiento del sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, el auditor puede considerar:

- Si las estimaciones contables se originan al registrar transacciones rutinarias y recurrentes o si tienen su origen en transacciones no recurrentes o inusuales.
- El modo en que el sistema de información trata la integridad de las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, en especial para las estimaciones contables relacionadas con pasivos.

A35. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede identificar tipos de transacciones, hechos yo condiciones que den lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables y correspondiente información a revelar que la dirección no haya identificado. La NIA 315 (Revisada 2019) 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~~ la consideración de las implicaciones de la evaluación por el auditor de los procesos de valoración del riesgo por la entidad[184].

Identificación por la dirección de los métodos, hipótesis y fuentes de datos relevantes (Ref: Apartado 13(h) (ii) (a)

…

Métodos (Ref: Apartado 13(h) (ii) (a) (i)

… Modelos

A39. La dirección puede diseñar e implementar controles específicos en torno a modelos utilizados para la realización de estimaciones contables, bien sea un modelo propio de la dirección, bien un modelo externo. Cuando el modelo en sí tiene un grado de complejidad o de subjetividad elevado, como en el caso de un modelo de pérdidas esperadas por insolvencias o un modelo de valor razonable que utiliza datos de nivel 3, es más

[184] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 22(b)43

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

probable que los controles que tratan esa complejidad o subjetividad se identifiquen como relevantes para la auditoría. Cuando existe complejidad en relación con los modelos, también es más probable que los controles sobre la integridad de los datos sean controles identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) ~~relevantes para la auditoría~~. Los factores que puede ser adecuado que el auditor considere para obtener conocimiento del modelo y de ~~las actividades de control relevantes para la auditoría~~ los correspondientes controles identificados incluyen los siguientes:

- la manera en que la dirección determina la pertinencia y exactitud del modelo;
- la validación o comprobación retrospectiva del modelo, así como si el modelo se valida antes de su utilización y se valida de nuevo a intervalos regulares para determinar si sigue siendo adecuado para el uso previsto. La validación del modelo por la entidad puede incluir la evaluación de:
  - la solidez teórica del modelo;
  - la integridad matemática del modelo y
  - la exactitud e integridad de los datos y la adecuación de los datos e hipótesis utilizados en el modelo.
- el modo en que el modelo es adecuada y oportunamente sustituido o ajustado para hacer frente a cambios en el mercado o en otras condiciones y si existen políticas adecuadas de control de cambios sobre el modelo;
- si se realizan ajustes, también denominados superposiciones (overlays) en determinados sectores, a los resultados del modelo y si dichos ajustes son adecuados en función de las circunstancias, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Cuando los ajustes no son adecuados, dichos ajustes pueden ser indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; y
- si el modelo está adecuadamente documentado, incluidas sus aplicaciones previstas, sus limitaciones, los parámetros clave, los datos e hipótesis que requiere, los resultados de cualquier validación que se haya realizado del mismo y la naturaleza y fundamento de cualquier ajuste efectuado a su resultado.

Hipótesis (Ref: Apartado 13(h) (ii) (a) (ii))

…

Datos (Ref: Apartado 13(h) (ii) (a) (iii))

A44. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de la manera en la que la dirección selecciona los datos en los que se basan las estimaciones contables incluyen:

- La naturaleza y fuente de los datos, incluida la información obtenida de una fuente de información externa.
- El modo en que la dirección evalúa si los datos son adecuados.
- La exactitud e integridad de los datos.
- La congruencia de los datos con los que se utilizaron en periodos anteriores.
- La complejidad de las aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI de la entidad utilizadas ~~de los sistemas de tecnologías de la información utilizados~~ para obtener y procesar los datos, incluyendo aquellos casos que implican el manejo de grandes volúmenes de datos.
- El modo en que se obtienen, transmiten y procesan los datos y se mantiene su integridad.

El modo en que la dirección entiende y trata la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartados 13(h) (ii) (b)–13(h) (ii) (c))

…

~~Actividades de c~~ Controles identificados ~~relevantes para la auditoría~~ sobre el proceso de la dirección para la realización de estimaciones contables (Ref: Apartado 13(i))

A50. El juicio del auditor en la identificación de controles ~~relevantes para la auditoría~~ en el componente de actividades de control y, en consecuencia, la necesidad de evaluar el diseño de esos controles y de determinar si han sido implementados, está relacionado con el proceso de la dirección que se describe en el apartado 13(h) (ii). El auditor puede no identificar ~~actividades de~~ controles relevantes en relación con todos los ~~elementos~~ aspectos del apartado 13(h) (ii), ~~según la complejidad asociada con la estimación contable~~.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A51. Como parte de la ~~obtención de conocimiento de las actividades~~ de identificación de controles ~~relevantes para la auditoría~~ y de la evaluación de su diseño y de la determinación de si han sido implementados, el auditor puede tener en cuenta:

- La manera en que la dirección determina la adecuación de los datos empleados para desarrollar las estimaciones contables, incluido cuando la dirección utiliza una fuente de información externa o datos de fuera del mayor y de los registros auxiliares.
- La revisión y aprobación de las 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 los responsables de realizar las estimaciones contables y las personas que comprometen a la entidad en las transacciones subyacentes, 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 consistir en una función independiente, responsable de la estimación y validación del valor razonable del precio de los productos financieros de la entidad, desempeñada por personal cuya retribución no esté ligada a dichos productos.
- La eficacia del diseño de los controles ~~las actividades de control.~~. Por lo general, puede ser más difícil para la dirección diseñar controles que traten la subjetividad y la incertidumbre en la estimación de un modo que impida, o detecte y corrija eficazmente incorrecciones materiales, que diseñar controles que traten la complejidad. Es posible que los controles que tratan la subjetividad y la incertidumbre en la estimación tengan que incluir más elementos manuales, los cuales pueden ser menos fiables que los controles automáticos, ya que pueden ser más fácilmente evitados, ignorados o eludidos por la dirección. La eficacia del diseño de los controles que tratan la complejidad puede variar dependiendo del motivo y de la naturaleza de la complejidad. Por ejemplo, puede ser más fácil diseñar controles más eficaces que estén relacionados con un método que se utiliza de modo rutinario o sobre la integridad de los datos.

A52. Cuando la dirección hace un uso extensivo de tecnología de la información en la realización de una estimación contable, es probable que los controles identificados ~~relevantes para la auditoría~~ en el componente de actividades de control incluyan controles generales de TI y de ~~aplicaciones~~ procesamiento de la información. Esos controles pueden responder a los riesgos relativos a:

- si las aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI ~~el sistema de tecnología de la información~~ tienen la capacidad y están adecuadamente configurados para procesar grandes volúmenes de datos;
- cálculos complejos en la aplicación de un método. Si cuando se requieren varias aplicaciones de TI ~~varios sistemas~~ para procesar transacciones complejas, se realizan con regularidad conciliaciones entre las aplicaciones de TI ~~entre los sistemas~~, en especial cuando las aplicaciones de TI los sistemas no tienen comunicaciones automatizadas o pueden estar sujetos a intervención manual;
- si se evalúa periódicamente el diseño y la calibración de los modelos;
- la completa y exacta extracción de datos relativos a estimaciones contables de los registros de la entidad o de fuentes de información externas;
- los datos, incluido el flujo de datos completo y exacto a través del sistema de información de la entidad, la adecuación de cualquier modificación de los datos utilizados en la realización de estimaciones contables, el mantenimiento de la integridad y de la seguridad de los datos; cuando se utilizan fuentes de información externas, los riesgos relacionados con el procesamiento o el registro de los datos;
- si la dirección tiene controles en torno al acceso, modificación y mantenimiento de los modelos individuales para mantener un rastro de auditoría fuerte de las versiones acreditadas de los modelos y para impedir un acceso no autorizado a los modelos o sus modificaciones y
- si existen controles adecuados sobre la transferencia de información relativa a estimaciones contables al mayor, incluidos controles adecuados sobre los asientos de diario.

A53. En algunos sectores, como el sector bancario o de seguros, es posible que se utilice el término gobierno para describir actividades dentro del entorno de control, el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

control interno ~~seguimiento de controles~~ y otros componentes del sistema de control interno, como se describe en la NIA 315 (Revisada 2019)[185].

A54. En el caso de entidades con una función de auditoría interna, su trabajo puede ser especialmente útil para el auditor para obtener conocimiento de:

- la naturaleza y extensión de la utilización por la dirección de estimaciones contables;
- el diseño e implementación ~~de actividades~~ de controles que responden a los riesgos relacionados con los datos, hipótesis y modelos utilizados para la realización de las estimaciones contables;
- los aspectos del sistema de información de la entidad que generan los datos en los que se fundamentan las estimaciones contables y
- el modo en que se identifican, valoran y gestionan los nuevos riesgos relacionados con las estimaciones contables.

Revisión del desenlace o reestimación de anteriores estimaciones contables (Ref: Apartado 14)

…

A58. En base a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material, por ejemplo, si el riesgo inherente se valora como más elevado para uno o varios riesgos de incorrección material, el auditor puede considerar que es necesaria una revisión retrospectiva más detallada. Como parte de la revisión retrospectiva detallada, el auditor puede prestar especial atención, cuando sea posible, al efecto de los datos y de las hipótesis significativas utilizados en la realización de las anteriores estimaciones contables. 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.

A59. El objetivo de la medición de estimaciones contables del valor razonable y de otras estimaciones contables basadas en condiciones existentes a la fecha de medición está relacionado con las 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 puede ser 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 estimaciones contables del valor razonable del periodo anterior proporcione evidencia de auditoría relevante. En ese caso, la evidencia de auditoría se puede lograr obteniendo conocimiento de los desenlaces de hipótesis (tales como proyecciones de flujos de efectivo) y de la eficacia del anterior proceso de estimación de la dirección que fundamenta la identificación y valoración de ~~l~~ los riesgos de incorrección material en el periodo actual.

A60. Una diferencia entre el desenlace de una estimación contable y la cantidad reconocida en los estados financieros del periodo anterior no pone de manifiesto necesariamente que los estados financieros del periodo anterior contuvieran una incorrección. Sin embargo, dicha diferencia sí puede representar una incorrección si, por ejemplo, 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 de acuerdo con el marco de información financiera aplicable[186]. Dicha diferencia puede cuestionar el proceso de la dirección para tener en cuenta información para realizar la estimación contable. Como resultado, el auditor puede volver a valorar cualquier plan de comprobar los controles relacionados y la correspondiente valoración del riesgo de control ~~y~~ o puede determinar que es necesario obtener evidencia de auditoría más convincente sobre esa cuestión. 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 en cada caso.

[185] NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 3 ~~apartado A77~~

[186] NIA 560, Hechos posteriores al cierre, apartado 14

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Cualificaciones o conocimientos especializados (Ref: Apartado 15)

…

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados 4, 16)

A64. Identificar y responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones en relación con las estimaciones contables es importante para todas las estimaciones contables, no sólo las que se reconocen en los estados financieros, sino también las que se incluyen en las notas a los estados financieros.

A65. El apartado A42 de la NIA 200 indica que las NIA, ~~por lo general, no se refieren por separado al riesgo inherente y al riesgo de control~~ normalmente se refieren a "los riesgos de incorrección material" en vez de al riesgo inherente y al riesgo de control por separado. ~~No obstante, la presente~~ La NIA 315 (Revisada 2019) requiere una valoración por separado del riesgo inherente y del riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría para responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones[187], incluidos los riesgos significativos, ~~para las estimaciones contables~~ de conformidad con la NIA 330[188].

A66. Al identificar los riesgos de incorrección material y al valorar el riesgo inherente para las estimaciones contables de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[189], se requiere que el auditor tenga en cuenta ~~el grado en que la estimación contable está sujeta a, o se ve afectada por,~~ los factores de riesgo inherente que afectan a la susceptibilidad de incorrección de las afirmaciones y el modo en que lo hacen ~~incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente~~. La consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente también puede proporcionar información que se puede utilizar para ~~determinar~~:

- valorar la probabilidad de existencia y la magnitud de la incorrección (es decir, en qué punto del espectro de riesgo inherente se sitúa la valoración del riesgo inherente); y
- determinar los motivos para la valoración asignada a esos riesgos de incorrección material en las afirmaciones, así como que los procedimientos posteriores de auditoría del auditor de conformidad con el apartado 18 responden a esos motivos.

Las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente se explican con más detalle en el Anexo 1.

A67. Los motivos para la valoración por el auditor del riesgo inherente en las afirmaciones pueden ser el resultado de uno o varios de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Por ejemplo:

(a) Es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias sean complejas porque no se pueden observar directamente y pueden requerir la utilización de un modelo complejo. Es posible que el modelo utilice un conjunto complejo de datos históricos y de hipótesis sobre desarrollos futuros en varios escenarios específicos para la entidad que pueden ser difíciles de predecir. También es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias estén sujetas a una incertidumbre en la estimación elevada y a una subjetividad significativa en la realización de juicios sobre hechos o condiciones futuros. Son aplicables similares consideraciones a los pasivos por contratos de seguro.
(b) Una estimación contable de la provisión por obsolescencia para una entidad con una extensa gama de tipos de inventarios puede requerir sistemas y procesos complejos, pero es posible que implique poca subjetividad y que la incertidumbre en la estimación sea reducida, según la naturaleza del inventario.
(c) Otras estimaciones contables pueden no ser complejas de realizar, pero sí tener una elevada incertidumbre en la estimación y requerir juicios significativos. Por ejemplo, una estimación contable que requiere un único juicio crítico sobre un pasivo, cuyo importe depende del desenlace de un litigio.

---

[187] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 31 y 34.

[188] ~~NIA 330, apartado 7(b)~~

[189] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31(a)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A68. La relevancia y significatividad de los factores de riesgo inherente pueden variar de una estimación a otra. En consecuencia, los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables sencillas en un grado menor y es posible que el auditor identifique menos riesgos o valore el riesgo inherente ~~en el~~ próximo al extremo más bajo del espectro de riesgo inherente.

A69. Por el contrario, los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables complejas en un grado mayor y pueden llevar al auditor a valorar el riesgo inherente en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente. En el caso de esas estimaciones contables, es probable que la consideración por el auditor de los efectos de los factores de riesgo inherente afecte directamente al número y naturaleza de los riesgos identificados de incorrección material, a la valoración de esos riesgos y, por último, a lo convincente que tiene que ser la evidencia de auditoría necesaria para responder a los riesgos valorados. Asimismo, en el caso de esas estimaciones contables la aplicación de escepticismo profesional por el auditor puede ser especialmente importante.

A70. Los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros pueden proporcionar información adicional aplicable a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Por ejemplo, el desenlace de una estimación contable se puede conocer durante la auditoría. En esos casos, el auditor puede valorar o revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones[190], independientemente del modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección relativa a ~~del grado en que~~ la estimación contable~~. estuviera sujeta a incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente o se viera afectada por estos~~. Los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros también pueden influir en la selección por el auditor del enfoque para comprobar la estimación contable de conformidad con el apartado 18. Por ejemplo, para una sencilla provisión para gratificaciones basada en un porcentaje simple de la remuneración de determinados empleados, el auditor puede concluir que existe relativamente poca complejidad o subjetividad en la realización de la estimación contable y, en consecuencia, puede valorar el riesgo inherente en el próximo al extremo más bajo del espectro de riesgo inherente. El pago de las gratificaciones después del cierre del ejercicio puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.

A71. La valoración por el auditor del riesgo de control se puede realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría que prefiera. La valoración del riesgo de control se puede expresar utilizando categorías cualitativas (por ejemplo, riesgo de control valorado como máximo, moderado, mínimo) o en términos de las expectativas del auditor sobre la eficacia del control o de los controles para la respuesta del riesgo identificado, es decir, la confianza planificada en el funcionamiento eficaz de los controles. Por ejemplo, si el riesgo de control se valora como máximo, el auditor no prevé otorgar confianza alguna al funcionamiento eficaz de los controles. Si el riesgo de control se valora por debajo de máximo, el auditor prevé confiar en el funcionamiento eficaz de los controles.

Incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 16(a))

A72. Al tener en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, el auditor puede considerar:

- Si el marco de información financiera aplicable requiere:
  - La utilización de un método para realizar la estimación contable que tiene inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, el marco de información financiera puede requerir la utilización de datos no observables.

[190] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37 31

- La utilización de hipótesis que tienen inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación, como hipótesis con un periodo de pronóstico amplio, hipótesis basadas en datos no observables y que son, por lo tanto, difíciles de desarrollar por la dirección, o la utilización de hipótesis interrelacionadas.
- Información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación.

- El entorno empresarial. Puede ocurrir que una entidad opere en un mercado con turbulencias
- que experimenta disrupciones (por ejemplo, por importantes movimientos en las divisas o mercados inactivos) y es posible que la estimación contable dependa, en consecuencia, de datos que no se pueden observar fácilmente.
- Si es posible (o factible, en la medida en que esté permitido por el marco de información financiera aplicable) que la dirección:
  - haga una predicción precisa y fiable sobre la realización futura de una transacción pasada (por ejemplo, el importe que se pagará de conformidad con un término contractual contingente) o sobre la incidencia y el impacto de hechos o condiciones futuros (por ejemplo, el importe de una pérdida por insolvencia futura o el importe al que se liquidará una indemnización y la fecha de la liquidación); u
  - obtenga información precisa y completa sobre una situación actual (por ejemplo, información sobre atributos de valoración que reflejen la perspectiva de los participantes en el mercado a la fecha de los estados financieros, para desarrollar una estimación del valor razonable).

A73. La magnitud de la cantidad de una estimación contable reconocida o revelada en los estados financieros puede no ser, en sí, un indicador de su susceptibilidad de incorrección porque, por ejemplo, la estimación contable puede estar infravalorada.

A74. En algunas circunstancias, la incertidumbre en la estimación puede ser tan elevada que no se pueda realizar una estimación contable razonable. El marco de información financiera aplicable puede prohibir el reconocimiento de una partida en los estados financieros o su medición a valor razonable. En esos casos, pueden existir riesgos de incorrección material que no sólo se refieran a si una estimación contable debería o no reconocerse o a si debería o no medirse a valor razonable, sino también a la razonabilidad de la información revelada. Con respecto a estas estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele información sobre las estimaciones contables y sobre la incertidumbre en la estimación asociada a ellas (véanse los apartados A112–A113, A143–A144).

A75. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación en relación con una estimación contable puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. La NIA 570 (Revisada)[191] establece requerimientos y proporciona orientaciones para estos casos.

Complejidad o subjetividad (Ref: Apartado 16(b))

El grado en que la complejidad afecta a la selección y a la aplicación del método

A76. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método utilizado en la realización de la estimación contable se ven afectados por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados por parte de la dirección, lo cual puede indicar que el método utilizado es inherentemente complejo y que, por lo tanto, la estimación contable puede tener una mayor susceptibilidad de incorrección material. Puede existir mayor susceptibilidad de incorrección material cuando la dirección ha desarrollado internamente un modelo y tiene relativamente poca experiencia en ello o utiliza un modelo que aplica un método que no es de general aceptación o no es comúnmente utilizado en un sector o entorno concreto.
- La naturaleza de la base de medición que impone el marco de información financiera aplicable, que puede dar lugar a la necesidad de un método complejo que requiere múltiples fuentes de datos o de hipótesis históricas y prospectivas, con múltiples interrelaciones entre ellas. Por ejemplo, una provisión para insolvencias puede

[191] NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento

requerir juicios sobre reembolsos futuros de créditos y otros flujos de efectivo, basados en la consideración de datos de experiencia histórica y en la aplicación de hipótesis prospectivas. Del mismo modo, la valoración de pasivos por contratos de seguro puede requerir juicios sobre pagos futuros por contratos de seguro proyectados a partir de la experiencia histórica y de tendencias actuales y futuras previstas.

El grado en que la complejidad afecta a la selección y aplicación de los datos

A77. Al tener en cuenta el grado en que la selección y aplicación de los datos utilizados para realizar la estimación contable se ven afectadas por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La complejidad del proceso para la obtención de los datos, teniendo en cuenta la relevancia y fiabilidad de las fuentes de datos. Los datos obtenidos de ciertas fuentes pueden ser más fiables que los obtenidos de otras fuentes. Asimismo, por motivos de confidencialidad o de propiedad de los datos, algunas fuentes de información externas no divulgarán información (o no completamente) que podría ser relevante para considerar la fiabilidad de los datos que proporcionan, como por ejemplo las fuentes de los datos subyacentes que han utilizado o el modo en que fueron recogidos y procesados.
- La complejidad inherente al mantenimiento de la integridad de los datos. Cuando hay un gran volumen de datos y múltiples fuentes, puede existir una complejidad inherente para mantener la integridad de los datos utilizados en la realización de la estimación contable.
- La necesidad de interpretar términos contractuales complejos. Por ejemplo, la determinación de flujos de entrada o salida de efectivo procedente de un proveedor o de descuentos a clientes puede depender de términos contractuales muy complejos que requieren una experiencia o competencia específicas para su comprensión o interpretación.

El grado en que la subjetividad afecta a la selección y aplicación del método, hipótesis o datos

A78. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método, hipótesis o datos se ven afectados por la subjetividad, el auditor puede considerar:

- El grado en que el marco de información financiera aplicable no especifica los enfoques, conceptos, técnicas y factores de valoración que se deben utilizar en el método de estimación.
- La incertidumbre con respecto al importe o al momento de realización, incluida la amplitud del periodo de análisis. El importe y el momento de realización son fuente de incertidumbre inherente en la estimación, y dan lugar a la necesidad de que la dirección aplique su juicio para la selección de una estimación puntual, lo que, por otra parte, abre la posibilidad de sesgo de la dirección. Por ejemplo, una estimación contable que contiene hipótesis prospectivas puede tener un alto grado de subjetividad lo que puede dar lugar a sesgo de la dirección.

Otros factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 16(b))

A79. El grado de subjetividad asociado a una estimación contable influye en la susceptibilidad de una estimación contable a incorrecciones debidas a sesgo de la dirección o ~~a fraude~~ a otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afectan al riesgo inherente. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un alto grado de subjetividad, es probable que sea más susceptible de incorrección debida a un sesgo de la dirección o a fraude, lo que puede producir un amplio rango de resultados de la medición posibles. La dirección puede seleccionar una estimación puntual en ese rango que no sea adecuada en las circunstancias concurrentes o que esté indebidamente influenciada por un sesgo de la dirección, intencionado o no, y que, en consecuencia, contenga una incorrección. En el caso de auditorías recurrentes, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección identificados durante la realización de la auditoría de periodos anteriores pueden influir en los procedimientos de planificación y valoración de riesgos que realiza el auditor en el periodo actual.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 17)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A80. La valoración por el auditor del riesgo inherente, que tiene en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente, o se ve afectada por ellos, facilita al auditor la determinación de si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados es un riesgo significativo.

…

Cuando el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles ~~relevantes~~ (Ref: Apartado 19)

A85. Puede ser adecuado comprobar la eficacia operativa de los controles ~~relevantes~~ cuando el riesgo inherente se valore como más alto dentro del espectro de riesgo inherente, incluido para los riesgos significativos. Este puede ser el caso de una estimación contable que esté sujeta o esté afectada por un alto grado de complejidad. Cuando la estimación contable está afectada por un alto grado de subjetividad y, en consecuencia, requiere juicios significativos de la dirección, las limitaciones inherentes a la eficacia del diseño de controles pueden llevar al auditor a centrarse más en procedimientos sustantivos que en probar la eficacia operativa de los controles.

…

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados (Ref: Apartado 33)

…

Determinación de si las estimaciones contables son razonables o si contienen incorrecciones (Ref: Apartados 9, 35)

…

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 600, Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)

Requerimientos

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 entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno[7]. El equipo del encargo del grupo deberá:

(a) …

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Definiciones

…

Componente significativo (Ref: Apartado 9(m))

…

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 especial)~~.[192] Por ejemplo, un componente puede realizar operaciones en moneda extranjera y, por ello, exponer al grupo a un riesgo significativo de incorrección material, aun cuando el componente individualmente considerado no tenga significatividad para el grupo desde el punto de vista financiero.

…

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 (Revisada 2019) 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 entidad[193]. El anexo 2 de esta NIA contiene orientaciones sobre cuestiones que afectan específicamente a los grupos, incluido el proceso de consolidación.

Anexo 2 Ejemplos de cuestiones sobre las que el equipo del encargo del grupo obtiene conocimiento

…

Controles del grupo

~~[192] NIA 315 (Revisada), apartados 27–29~~

[193] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 62 ~~25–A64~~ 49 y Anexo 1

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

_____

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.
- …
- ~~Actividades de control~~ Controles dentro del sistema de TI común a todos o algunos componentes.
- Controles en el proceso del grupo para el seguimiento del sistema de control interno ~~Seguimiento de los controles~~, incluidas las actividades de la función de auditoría interna y los programas de autoevaluación.
- …

Anexo 5 Cuestiones requeridas y adicionales incluidas en la carta de instrucciones del equipo del encargo del grupo

Cuestiones que son relevantes para planificar el trabajo del auditor del componente:

- …

…

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 los controles ~~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 compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 610 (Revisada 2013) Utilización del trabajo de los auditores internos

Introducción

…

Relación entre la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada 2013)

…

7. La NIA 315 (Revisada 2019) trata de la forma en que el conocimiento y la experiencia de la función de auditoría interna pueden contribuir al conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad por parte del auditor externo, así como a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del mismo. La NIA 315 (Revisada 2019)[3] explica, asimismo, el modo en el que una comunicación eficaz entre los auditores internos y externos también crea un entorno en que el auditor externo puede ser informado de cuestiones significativas que pueden afectar a su trabajo.

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de la función de auditoría interna (Ref: Apartados 2, 14(a))

…

A3. Adicionalmente, las personas dentro de la entidad con obligaciones y responsabilidades operativas y de gestión, que no pertenezcan a la función de auditoría interna, habitualmente estarían sometidas a amenazas a su objetividad que impedirían que puedan ser consideradas como parte de una función de auditoría interna para los fines de esta NIA, aunque realicen controles ~~actividades de control~~ que puedan ser ~~probadas~~ probados de conformidad con la NIA 330[12].Por este motivo, los controles de seguimiento realizados por un propietario-gerente no se considerarían equivalentes a una función de auditoría interna.

…

Evaluación de la función de auditoría interna

…

Aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado (Ref: Apartado 15(c))

A10. La aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado en la planificación, realización, supervisión, revisión y documentación de sus actividades diferencia las actividades de la función de auditoría interna de ~~otras actividades de~~ otros controles de seguimiento que se puedan realizar en la entidad.

…

A21. Como se expone en la NIA 315 (Revisada 2019)[194], los riesgos significativos ~~requieren una consideración especial en la auditoría~~ son riesgos cuya valoración se encuentra próxima al límite superior del espectro de riesgo inherente y, en consecuencia, la capacidad de utilización del trabajo de la función de auditoría interna en relación con riesgos significativos se limitará a procedimientos que requieren poco juicio. Adicionalmente, cuando el riesgo de incorrección material no sea bajo, no es probable que la utilización únicamente del trabajo de la función de auditoría interna reduzca el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y elimine la necesidad de que el auditor externo realice directamente algunas pruebas.

…

---

[194] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 124(l) (e)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

_____

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Determinación de la necesidad de un experto del auditor (Ref: Apartado 7)

A4. Puede resultar necesario un experto del auditor para ayudar al auditor en una o más de las siguientes actuaciones:

• Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable, ~~incluido el~~ y del sistema de control interno de la entidad.

• …

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartados 9-10)

…

Consideraciones para la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor (Ref: Apartado 9)

…

Áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) (Ref: Apartado 9(a))

…

A20. La NIA 315 (Revisada 2019) define el riesgo significativo como un riesgo identificado ~~y valorado~~ de incorrección material para el que la valoración del riesgo inherente se encuentra próxima al límite superior del espectro de riesgo inherente debido al grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección material y a la magnitud de la incorrección potencial si existe ~~que, a juicio del auditor, requiere una consideración especial en la auditoría~~[195]. Las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos y las transacciones significativas inusuales se pueden, a menudo, identificar como riesgos significativos. En consecuencia, los riesgos significativos son, a menudo, áreas que requieren atención significativa del auditor.

…

---

[195] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(l)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Lectura y consideración de la otra información (Ref: Apartados 14-15)

…

Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (Ref: Apartado 14(b))

…

A31. El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría incluye el conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad ~~incluido el control interno de la entidad~~ obtenido de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[196]. La NIA 315 (Revisada 2019) establece el conocimiento que debe obtener el auditor, que incluye cuestiones como el conocimiento de:

(a) la estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad, y su modelo de negocio, incluido el grado en que el modelo de negocio integra el uso de TI;
(b) los factores sectoriales y normativos relevantes, así como otros factores externos;
(c) las medidas relevantes utilizadas, interna y externamente para valorar el resultado financiero de la entidad; ~~la medición y revisión del resultado financiero de la entidad y~~

~~(b) La naturaleza de la entidad;~~
~~(c) la selección y aplicación de políticas contables por la entidad;~~
~~(d) los objetivos y estrategias de la entidad;~~

…

Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno (Ref: Apartado 20)

A51. Al leer y considerar la otra información, puede llegar al conocimiento del auditor nueva información que tenga implicaciones en:

• Su conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera y del sistema de control interno de la entidad y, por lo tanto, puede indicar la necesidad de revisar la valoración del riesgo por parte del auditor.

• …

…

---

[196] NIA 315 (Revisada 2019), Identificación y valoración del riesgo de incorrección material ~~mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno~~, apartados19 ~~11–~~27 ~~12~~

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 540 (REVISADA) AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES Y DE LA CORRESPONDIENTE INFORMACIÓN A REVELAR

(En Colombia, aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2024)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
Naturaleza de las estimaciones contables	2-3
Conceptos clave en esta NIA	4-9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivo	**11**
Definiciones	**12**
Requerimientos	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	13-15
Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	107
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	11-30
Revelación de información relacionada con las estimaciones contables	31
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección	32
Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados	33-36
Manifestaciones escritas	37
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes	38
Documentación	39
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Naturaleza de las estimaciones contables	A17-A7
Conceptos clave en esta NIA	A8-A13
Definiciones	A14-A18
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas	A19-A63
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material	A64-A80
Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	A81-A132
Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección	A133-A136
Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados	A136-A144
Manifestaciones escritas	A145
Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes relevantes	A146-A148
Documentación (Ref: Apartado 39)	A149-A152
Anexo 1: Factores de riesgo inherente	

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Anexo 2: Comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad	

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información 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.

La NIA 540 (Revisada) ha recibido la aprobación del Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB) que ha concluido que se siguió el debido proceso en el desarrollo de la norma y que se prestó la debida atención al interés público.

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 y la correspondiente información a revelar, al realizar una auditoría de estados financieros. En concreto, incluye requerimientos y orientaciones que se refieren al modo en que la NIA 315 (Revisada)[197], la NIA 330[198], la NIA 450[199], la NIA 500[200] y otras NIA relevantes deben ser aplicadas en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar o lo desarrollan. También incluye requerimientos y orientaciones sobre la evaluación de incorrecciones en estimaciones contables y correspondiente información a revelar y sobre indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

Naturaleza de las estimaciones contables

2. La naturaleza de las estimaciones contables es muy variable y se requiere que sean realizadas por la dirección cuando los importes no se pueden observar directamente. La medición de estos importes está sujeta a incertidumbre en la estimación, la cual refleja las limitaciones inherentes al conocimiento o a los datos. Estas limitaciones dan lugar a una subjetividad inherente y a una variación en los resultados de la medición. El proceso de realización de estimaciones contables implica elegir y aplicar un método utilizando hipótesis y datos, lo cual requiere la aplicación de juicio por la dirección y puede dar lugar a complejidad en la medición. Los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente sobre la medición de estos importes afectan a su susceptibilidad de incorrección. (Ref: Apartado A1-A6, Anexo 1)

3. Aunque esta NIA es aplicable a todas las estimaciones contables, el grado en que una estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación varía de manera sustancial. La naturaleza, momento de realización y extensión de la valoración del riesgo y de los procedimientos de auditoría posteriores requeridos por esta NIA varían en función de la incertidumbre en la estimación y de la valoración de los riesgos de incorrección material relacionados. Para algunas estimaciones contables, la incertidumbre en la estimación puede ser muy baja por su naturaleza y la complejidad y subjetividad que implica su realización pueden también ser muy bajas. Para

[197] NIA 315 (Revisada), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno

[198] NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados

[199] NIA 450, Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría

[200] NIA 500, Evidencia de auditoría

esas estimaciones contables, no es de esperar que los procedimientos de valoración del riesgo y los procedimientos de auditoría posteriores requeridos por esta NIA sean extensos. Cuando la incertidumbre en la estimación, la complejidad o la subjetividad sean muy elevadas, sería de esperar que esos procedimientos fueran mucho más extensos. Esta NIA contiene orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de la NIA. (Ref: Apartado A7)

Conceptos clave en esta NIA

4. Esta NIA exige una valoración separada del riesgo inherente a efectos de valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones para las estimaciones contables. Dependiendo de la naturaleza de una determinada estimación contable, la susceptibilidad de una afirmación a una incorrección que podría ser material puede estar sujeta o verse afectada por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente y por las interrelaciones entre ellos. Como se indica en la NIA 200[201], el riesgo inherente es más alto para algunas afirmaciones y tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar relacionados. En consecuencia, la valoración del riesgo inherente depende del grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la probabilidad o magnitud de la incorrección y varía en un grado que se denomina en esta NIA el espectro de riesgo inherente. (Ref: Apartado A8–A9, A65–A66, Anexo 1)

5. Esta NIA hace referencia a requerimientos aplicables de la NIA 315 (Revisada) y de la NIA 330 y proporciona orientaciones relacionadas para resaltar la importancia de las decisiones del auditor acerca de los controles relacionados con las estimaciones contables, incluidas decisiones sobre si:

- Existen controles relevantes para la auditoría, respecto a los cuales el auditor debe evaluar el diseño y determinar si han sido implementados.
- Comprobar la eficacia operativa de los controles relevantes.

6. Esta NIA requiere también una valoración separada del riesgo de control al valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones para las estimaciones contables. En la valoración del riesgo de control, el auditor tiene en cuenta si sus procedimientos de auditoría posteriores contemplan una confianza planificada en la eficacia operativa de los controles. Si el auditor no realiza pruebas de controles, su valoración del riesgo de incorrección material en las afirmaciones no puede verse reducida por un funcionamiento eficaz de los controles con respecto a una afirmación concreta[202]. (Ref: Apartado A10)

7. Esta NIA resalta que los procedimientos de auditoría posteriores del auditor (incluidas, cuando corresponda, las pruebas de controles) tienen que responder a los motivos de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, teniendo en cuenta el efecto de uno o varios factores de riesgo inherente y la valoración por el auditor del riesgo de control.

8. La aplicación del escepticismo profesional en relación con las estimaciones contables se ve afectada por la consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente y su importancia aumenta cuando las estimaciones contables están sujetas a un mayor grado de incertidumbre en la estimación o se ven afectadas por un mayor grado de complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Del mismo modo, la aplicación del escepticismo profesional es importante cuando hay una mayor susceptibilidad de incorrección debido a sesgo de la dirección o a fraude. (Ref: Apartado A11)

---

[201] NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría, apartado A40

[202] NIA 530, Muestreo de auditoría, Anexo 3

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

9. Esta NIA requiere que el auditor evalúe, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables[203] de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección. A efectos de esta NIA, razonable de acuerdo con el marco de información financiera aplicable significa que los requerimientos pertinentes del marco de información financiera aplicable han sido aplicados adecuadamente, incluidos los que tratan de: (Ref: Apartado A12–A13, A139–A144)

- la realización de la estimación contable, incluida la selección del método, de las hipótesis y de los datos, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable y los hechos y circunstancias de la entidad;
- la selección de la estimación puntual de la dirección y
- la información a revelar sobre la estimación contable, incluida la información a revelar sobre el modo en que se desarrolló la estimación contable y que explica la naturaleza, extensión y fuentes de incertidumbre en la estimación.

Fecha de entrada en vigor

10. [Modificada]. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2024. Se permite su aplicación anticipada.

Objetivo

11. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que las estimaciones contables y la información relacionada revelada en los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Definiciones

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

(a) Estimación contable: un importe cuya medición, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, está sujeta a incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartado A14)
(b) Estimación puntual o rango del auditor: una cantidad o rango de cantidades, respectivamente, desarrolladas por el auditor para evaluar la estimación puntual realizada por la dirección. (Ref: Apartado A15)
(c) Incertidumbre en la estimación: susceptibilidad a una falta inherente de precisión en la medición. (Ref: Apartado A16, Anexo 1)
(d) Sesgo de la dirección: falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información. (Ref: Apartado A17)
(e) Estimación puntual de la dirección: la cantidad determinada por la dirección como estimación contable para su reconocimiento o revelación en los estados financieros.
(f) Desenlace de una estimación contable: importe real resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones en las que se basa una estimación contable. (Ref: Apartado A18)

[203] Véase también la NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros, apartado 13(c).

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

13. Al obtener conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, tal y como requiere la NIA 315 (Revisada)[204] el auditor obtendrá conocimiento de los siguientes aspectos relacionados con las estimaciones contables de la entidad. Los procedimientos del auditor para obtener dicho conocimiento se aplicarán con la extensión necesaria para proporcionar una base adecuada para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. (Ref: Apartado A19–A22)

La entidad y su entorno

(a) Las transacciones de la entidad y otros hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros o a que se realicen cambios en ellas. (Ref: Apartado A23)
(b) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables (incluidos los criterios de reconocimiento, las bases de medición y los requerimientos relacionados de presentación y revelación) y el modo en que se aplican de acuerdo con la naturaleza y circunstancias de la entidad y su entorno, incluido el modo en que las transacciones y otros hechos o condiciones están sujetos a factores de riesgo inherente o se ven afectados por estos. (Ref: Apartados A24–A25)
(c) Factores normativos aplicables a las estimaciones contables de la entidad, incluidos, en su caso, los marcos normativos relacionados con la supervisión prudencial. (Ref: Apartado A26)
(d) La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros de la entidad, sobre la base de su conocimiento de las cuestiones mencionadas en 13(a) – (c). (Ref: Apartado A27)

El control interno de la entidad

(e) La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso de información financiera de la dirección en relación con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A28–A30)
(f) El modo en que la dirección identifica la necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados en relación con las estimaciones contables y las aplica, incluida la necesidad de utilización de un experto de la dirección. (Ref: Apartado A31)
(g) El modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A32–A33)
(h) El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, incluidos:
    (i) Los tipos de transacciones, hechos y condiciones que son significativos para los estados financieros y que originan la necesidad de estimaciones contables o de cambios en las mismas y de la correspondiente información a revelar y (Ref: Apartados A34–A35)
    (ii) para esas estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, el modo en que la dirección:
    a. Identifica los métodos, hipótesis o fuentes de datos relevantes adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y la necesidad de cambios en ellos, incluido el modo en que la dirección: (Ref: Apartados A36– A37)
        (i) selecciona o diseña y aplica los métodos utilizados, incluido el uso de modelos; (Ref: Apartados A38–A39)
        (ii) selecciona las hipótesis que se van a utilizar, incluida la consideración de alternativas, e identifica las hipótesis significativas; y (Ref: Apartados A40– A43)
        (iii) selecciona los datos que se van a utilizar; (Ref: Apartado A44)

[204] NIA 315 (Revisada), apartados 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17, y 20-21

b. entiende el grado de incertidumbre en la estimación, también mediante la consideración del rango de posibles desenlaces de la medición y (Ref: Apartado A45)
c. trata la incertidumbre en la estimación, incluida la selección de una estimación puntual y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros. (Ref: Apartados A46–A49)

(i) Actividades de control relevantes para la auditoría sobre el proceso de la dirección para la realización de estimaciones contables como se describe en el apartado 13(h) (ii). (Ref: Apartado A50–A54)
(j) El modo en que la dirección revisa el desenlace o desenlaces de anteriores estimaciones contables y responde a los resultados de esa revisión.

14. El auditor revisará el desenlace de anteriores estimaciones contables o, en su caso, de su posterior reestimación para facilitar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material en el periodo actual. El auditor tendrá en cuenta las características de las estimaciones contables para determinar la naturaleza y extensión de esa revisión. La revisión no tiene como objetivo cuestionar los juicios sobre estimaciones contables de periodos anteriores que eran adecuadas sobre la base de la información disponible cuando se realizaron. (Ref: Apartados A55–A60)

15. Con respecto a las estimaciones contables, el auditor determinará si el equipo del encargo necesita cualificaciones o conocimientos especializados para aplicar los procedimientos de valoración del riesgo, identificar y valorar los riesgos de incorrección material, diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida. (Ref: Apartados A61–A63)

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

16. Para identificar y valorar el riesgo de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y la correspondiente información a revelar, como requiere la NIA 315 (Revisada)[205], el auditor valorará por separado el riesgo inherente y el riesgo de control. Para identificar los riesgos de incorrección material y valorar el riesgo inherente el auditor tendrá en cuenta lo siguiente: (Ref: Apartados A64–A71)

(a) El grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación y (Ref: Apartados A72–A75)
(b) el grado en el que los siguientes aspectos están afectados por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente: (Ref: Apartados A76–A79)
    (i) La selección y aplicación del método, hipótesis y datos al realizar la estimación contable o
    (ii) la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

17. El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados de conformidad con el apartado 16 es, a su juicio, un riesgo significativo[206]. Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, obtendrá conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control, correspondientes a dicho riesgo[207]. (Ref: Apartado A80)

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

[205] NIA 315 (Revisada), apartados 25 y 26

[206] NIA 315 (Revisada), apartado 27

[207] NIA 315 (Revisada), apartado 29

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

18. Como requiere la NIA 330[208], los procedimientos de auditoría posteriores del auditor responderán a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones[209], teniendo en cuenta los motivos para la valoración asignada a esos riesgos. Los procedimientos de auditoría posteriores incluirán uno o más de los siguientes enfoques:

(a) obtener evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (véase el apartado 21);
(b) comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable (véanse los apartados 22–27); o
(c) desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor (véanse los apartados 28–29).

Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tendrán en cuenta que, cuanto mayor sea la valoración del riesgo de incorrección material, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría[210]. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref: Apartados A81–A84)

19. Como requiere la NIA 330[211], el auditor diseñará y realizará pruebas con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes si:

(a) la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones incorpora una expectativa de que los controles operan eficazmente o
(b) los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las afirmaciones.

En relación con las estimaciones contables, las comprobaciones por el auditor de esos controles responderán a los motivos de la valoración del riesgo de incorrección material. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control[212]. (Ref: Apartados A85–A89)

20. Para un riesgo significativo relativo a una estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán pruebas de controles en el periodo actual si el auditor tiene previsto confiar en esos controles. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle[213]. (Ref: Apartado A90)

Obtención de evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría

21. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen obtener evidencia de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría, el auditor evaluará si esa evidencia de auditoría es suficiente y adecuada para responder a los riesgos de incorrección material relacionados con la estimación contable, teniendo en cuenta que los cambios en las circunstancias y otras condiciones relevantes entre el hecho y la fecha de la medición pueden afectar a la relevancia de esa evidencia de auditoría de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A91–A93)

[208] NIA 330, apartados 6–15 y 18

[209] NIA 330, apartados 6–7 y 21

[210] NIA 330, apartado 7(b)

[211] NIA 330, apartado 8

[212] NIA 330, apartado 9

[213] NIA 330, apartados 15 y 21

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Comprobación del modo en que la dirección realizó la estimación contable

22. Cuando se comprueba el modo en que la dirección realizó la estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán procedimientos, diseñados y aplicados de conformidad con los apartados 23–26, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos de incorrección material relacionados con: (Ref: Apartado A94)

(a) la selección y aplicación del método, las hipótesis significativas y los datos utilizados por la dirección al realizar la estimación contable y
(b) el modo en que la dirección seleccionó la estimación puntual y desarrolló la correspondiente información a revelar acerca de la incertidumbre en la estimación.

Métodos

23. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los métodos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:

(a) si el método seleccionado es adecuado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si son adecuados los cambios con respecto al método utilizado en periodos anteriores; (Ref: Apartados A95, A97)
(b) si los juicios realizados al seleccionar el método dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)
(c) si los cálculos se aplican de conformidad con el método y son matemáticamente correctos;
(d) cuando la aplicación del método por la dirección implica un modelo complejo, si los juicios se han aplicado de forma congruente y, en su caso: (Ref: Apartados A98–A100)
    (i) si el diseño del modelo cumple el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable es adecuado a las circunstancias y, en su caso, si los cambios con respecto al modelo del periodo anterior son adecuados dadas las circunstancias; y
    (ii) si los ajustes al resultado del modelo son congruentes con el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable y son adecuados a las circunstancias y
(e) si se ha mantenido la integridad de las hipótesis significativas y de los datos en la aplicación del método. (Ref: Apartado A101)

Hipótesis significativas

24. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a las hipótesis significativas, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:

(a) si las hipótesis significativas son adecuadas de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A102–A103)
(b) si los juicios realizados al seleccionar las hipótesis significativas dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)
(c) si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables, o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad, en base al conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría y (Ref: Apartado A104)
(d) en su caso, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones concretas y tiene la capacidad de hacerlo. (Ref: Apartado A105)

Datos

25. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los datos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:

(a) si los datos son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A106)
(b) si los juicios realizados al seleccionar los datos dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)
(c) si los datos son relevantes y fiables dadas las circunstancias; y (Ref: Apartado A107)
(d) si los datos han sido adecuadamente comprendidos o interpretados por la dirección, incluyendo los términos contractuales. (Ref: Apartado A108)

Selección de una estimación puntual por la dirección y correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación

26. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán si, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, la dirección ha tomado las medidas oportunas para:

(a) entender la incertidumbre en la estimación; y (Ref: Apartado A109)
(b) tratar la incertidumbre en la estimación seleccionando una estimación puntual adecuada y desarrollando la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartados A110–A114)

27. Cuando, a juicio del auditor, en base a la evidencia de auditoría obtenida, la dirección no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación, el auditor: (Ref: Apartado A115–A117)

(a) solicitará a la dirección que aplique procedimientos adicionales para entender la incertidumbre en la estimación o para tratarla volviendo a considerar la selección de la estimación puntual de la dirección o considerando revelar más información en relación con la incertidumbre en la estimación y evaluará la respuesta o respuestas de la dirección de conformidad con el apartado 26;
(b) si el auditor determina que la respuesta de la dirección a su solicitud no trata de manera suficiente la incertidumbre en la estimación, siempre que sea posible, desarrollará una estimación puntual o un rango del auditor de conformidad con los apartados 28–29; y
(c) evaluará si existe una deficiencia en el control interno y, en su caso, la comunicará de conformidad con la NIA 265[214].

Desarrollo de una estimación puntual o de un rango del auditor

28. Cuando el auditor desarrolle una estimación puntual o un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada, incluido cuando lo requiere el apartado 27(b), los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán procedimientos para evaluar si los métodos, hipótesis o datos utilizados son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Independientemente de si el auditor utiliza los métodos, hipótesis o datos de la dirección o los suyos propios, dichos procedimientos de auditoría posteriores se diseñarán y aplicarán para tratar las cuestiones indicadas en los apartados 23–25. (Ref: Apartados A118–A123)

29. Si el auditor desarrolla un rango:

(a) determinará que el rango sólo incluye cantidades sustentadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada y que han sido evaluadas por el auditor como razonables de acuerdo con los objetivos de la medición y otros requerimientos del marco de información financiera aplicable; y (Ref: Apartados A124–A125)
(b) diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material relativos a la información revelada en los estados financieros que describe la incertidumbre en la estimación.

[214] 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 compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

_____

Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría

30. Al obtener evidencia de auditoría con respecto a los riesgos de incorrección material relacionados con las estimaciones contables, independientemente de las fuentes de información que serán utilizadas como evidencia de auditoría, el auditor cumplirá los requerimientos aplicables de la NIA 500.

Cuando utilice el trabajo de un experto de la dirección, los requerimientos de los apartados 21–29 de la presente NIA pueden facilitar al auditor la evaluación de la adecuación del trabajo del experto como evidencia de auditoría para una afirmación relevante de conformidad con el apartado 8(c) de la NIA 500. En la evaluación del trabajo del experto de la dirección, la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores se ven afectados por la evaluación por el auditor de la competencia, capacidad y objetividad del experto, por el conocimiento que tenga el auditor de la naturaleza del trabajo realizado por el experto y por lo familiarizado que esté el auditor con el campo de especialización del experto. (Ref: Apartados A126–A132)

Revelación de información relacionada con las estimaciones contables

31. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones de la información a revelar relacionada con una estimación contable, distintos de los que están relacionados con la incertidumbre en la estimación tratados en los apartados 26(b) y 29(b).

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección

32. El auditor evaluará si los juicios y las decisiones adoptados por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, incluso si son razonables de manera individual, son indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección. Cuando se identifican indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, el auditor evaluará su implicación para la auditoría. Cuando existe intención de inducir a error, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta. (Ref: Apartados A133–A136)

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados

33. Al aplicar la NIA 330 a las estimaciones contables[215], el auditor evaluará, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si: (Ref: Apartados A137–A138)

(a) las valoraciones de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones siguen siendo adecuadas, incluso cuando se han identificado indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección;
(b) las decisiones de la dirección relativas al reconocimiento, medición y presentación de esas estimaciones contables en los estados financieros son conformes al marco de información financiera aplicable y
(c) se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

[215] NIA 330, apartados 25-26

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

34. En la realización de la evaluación requerida por el apartado 33(c), el auditor tendrá en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida, tanto corroborativa como contradictoria[216]. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, evaluará las implicaciones para la auditoría o expresará una opinión sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[217].

Determinación de si las estimaciones contables son razonables o si contienen incorrecciones.

35. El auditor determinará si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección. La NIA 450[218] proporciona orientaciones sobre cómo puede el auditor distinguir las incorrecciones (ya sean de hecho, de juicio o extrapoladas) a efectos de la evaluación a realizar por el auditor del efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. (Ref: Apartados A12–A13, A139–A144)

36. En relación con las estimaciones contables, el auditor evaluará:

(a) en el caso de un marco de imagen fiel, si la dirección ha revelado información adicional a la requerida específicamente por el marco, necesaria para lograr una presentación fiel en los estados financieros en su conjunto[219] o
(b) en el caso de un marco de cumplimiento, si la información revelada es la necesaria para que los estados financieros no induzcan a error[220].

Manifestaciones escritas

37. El auditor solicitará manifestaciones escritas de la dirección[221] y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad sobre si los métodos, las hipótesis significativas y los datos empleados en la realización de las estimaciones contables y en la información relacionada revelada son adecuados para lograr el reconocimiento, la medición y la revelación de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor también considerará la necesidad de obtener manifestaciones sobre estimaciones contables específicas, incluidas las relacionadas con los métodos, las hipótesis y los datos empleados. (Ref: Apartado A145)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes

38. En la aplicación de la NIA 260 (Revisada)[222] y de la NIA 265[223], se requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad o con la dirección sobre determinadas cuestiones, incluidos los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad y las deficiencias significativas de

[216] NIA 500, apartado 11

[217] NIA 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente

[218] NIA 450, apartado A6

[219] Véase también la NIA 700 (Revisada), apartado 14.

[220] Véase también la NIA 700 (Revisada), apartado 19.

[221] NIA 580, Manifestaciones escritas

[222] NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, apartado 16(a)

[223] NIA 265, apartado 9

control interno, respectivamente. Al hacerlo, el auditor considerará, en su caso, las cuestiones a comunicar con respecto a las estimaciones contables y tendrá en cuenta si los motivos atribuidos a los riesgos de incorrección material están relacionados con la incertidumbre en la estimación o con los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente en la realización de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar. Además, en determinadas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor se comunique con otras partes relevantes, como autoridades reguladoras o supervisores prudenciales acerca de determinadas cuestiones. (Ref: Apartados A146–A148)

Documentación

39. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[224]: (Ref: Apartados A149–A152)

(a) elementos clave de su conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad relacionado con las estimaciones contables de la entidad;
(b) la conexión de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones[225], teniendo en cuenta los motivos (relacionados con el riesgo inherente o con el riesgo de control) de la valoración atribuida a esos riesgos;
(c) la respuesta o respuestas del auditor cuando la dirección no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación;
(d) en su caso, indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección en relación con estimaciones contables y la evaluación por el auditor de las implicaciones para la auditoría de conformidad con el apartado 32 y
(e) juicios significativos relativos a la determinación por el auditor de si las estimaciones contables y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.

* * *

[224] NIA 230, Documentación de auditoría, apartados 8–11, A6, A7 y A10

[225] NIA 330, apartado 28(b)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Naturaleza de las estimaciones contables (Ref: Apartado 2)

Ejemplos de estimaciones contables

A1. Los ejemplos de estimaciones contables relacionadas con tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar incluyen:

- Obsolescencia de las existencias.
- Amortización de inmuebles y maquinaria.
- Valoración de infraestructuras.
- Valoración de instrumentos financieros.
- Resultado de litigios pendientes.
- Provisión para insolvencias.
- Valoración de pasivos por contratos de seguro.
- Obligaciones por garantías.
- Pasivos por prestaciones de jubilación.
- Pagos basados en acciones.
- Valor razonable de activos o pasivos adquiridos en una combinación de negocios, incluidos la determinación del fondo de comercio y de los activos intangibles.
- Deterioro de activos no corrientes o de inmuebles y maquinaria mantenidos para su venta.
- Intercambios no monetarios de activos y pasivos entre partes independientes.
- Reconocimiento de ingresos de contratos a largo plazo.

Métodos

A2. Un método es una técnica de medición empleada por la dirección para realizar una estimación contable de conformidad con la base de medición requerida. Por ejemplo, un método reconocido para realizar estimaciones contables relacionadas con transacciones por pagos basados en acciones es determinar un precio teórico de compra de la opción «call price» utilizando la fórmula de Black-Scholes para la fijación de precios. Un método se aplica utilizando una herramienta o proceso de cómputo, denominado algunas veces modelo, e implica la aplicación de hipótesis y datos teniendo en cuenta un conjunto de relaciones entre ellos.

Hipótesis y datos

A3. Las hipótesis implican juicios basados en información disponible sobre cuestiones como la selección de un tipo de interés, de un tipo de descuento o juicios sobre hechos o condiciones futuros. Una hipótesis puede ser seleccionada por la dirección de un rango de alternativas adecuadas. Las hipótesis, que pueden ser formuladas o identificadas por un experto de la dirección, se convierten en hipótesis de la dirección cuando esta las utiliza al realizar una estimación contable.

A4. A efectos de esta NIA, los datos son información que se puede obtener mediante la observación directa o de un tercero externo a la entidad. La información obtenida mediante la aplicación de técnicas analíticas o de interpretación sobre los datos se conoce como datos derivados si esas técnicas tienen una base teórica bien implantada y, por lo tanto, se requiere menos juicio de la dirección. En caso contrario, tal información es una hipótesis.

A5. Entre los ejemplos de datos están:

- precios acordados en transacciones de mercado;

- tiempo de funcionamiento o cantidades producidas por una máquina;
- precios históricos u otras cláusulas incluidos en contratos, como tipo de interés pactado, calendario de pagos y plazo incluido en un acuerdo de préstamo;
- información prospectiva como previsiones económicas o de ventas obtenidas de una fuente externa, o
- un tipo de interés futuro obtenido mediante técnicas de interpolación a partir tipos de interés a plazo (datos derivados).

A6. Los datos pueden provenir de un amplio espectro de fuentes. Por ejemplo, los datos se pueden:

- generar dentro o fuera de la organización;
- obtener de un sistema que está dentro o fuera del mayor o de los auxiliares;
- observar en contratos u
- observar en pronunciamientos jurídicos o normativos.

Graduación (Ref: Apartado 3)

A7. Ejemplos de apartados que incluyen orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de esta NIA incluyen los apartados A20–A22, A63, A67 y A84.

Conceptos clave en esta NIA

Factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 4)

A8. Los factores de riesgo inherente son características de condiciones y de hechos que pueden afectar la susceptibilidad de una afirmación a una incorrección, antes de considerar los controles. En el Anexo 1 se explica con más detalle la naturaleza de dichos factores de riesgo inherente y sus interrelaciones en el contexto de la realización de estimaciones contables y de su presentación en los estados financieros.

A9. Además de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, la complejidad o la subjetividad, otros factores de riesgo inherente que puede considerar el auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material pueden incluir el grado en que la estimación contable está sujeta o se ve afectada por:

- Cambios en la naturaleza o en las circunstancias de los correspondientes elementos de los estados financieros o requerimientos del marco de información financiera aplicable que pueden hacer necesarios cambios en el método, las hipótesis o los datos utilizados para realizar la estimación contable.
- La susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección o fraude al realizar la estimación contable.

Riesgo de control (Ref: Apartado 6)

A10. Una consideración importante para el auditor en la valoración del riesgo de control en las afirmaciones es la eficacia del diseño de los controles en los que tiene intención de confiar y el grado en que los controles responden a los riesgos inherentes en las afirmaciones valorados. La evaluación por el auditor de que los controles están diseñados de un modo eficaz y de que han sido implementados sustenta una expectativa sobre la eficacia operativa de los controles al determinar si se van a comprobar.

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 8)

A11. Los apartados A60, A95, A96, A137 y A139 son ejemplos de apartados que describen modos en los que el auditor puede aplicar el escepticismo profesional. El apartado A152 proporciona orientaciones sobre modos en los que la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se puede documentar e incluye ejemplos de apartados específicos de esta NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional.

Concepto de "razonable" (Ref: Apartados 9, 35)

A12. Otras consideraciones que pueden ser pertinentes para la consideración del auditor sobre si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable incluyen:

- si los datos e hipótesis utilizados en la realización de las estimaciones contables son congruentes entre sí y con los que se utilizan en otras estimaciones contables o áreas de las actividades empresariales de la entidad y
- si la estimación contable tiene en cuenta la información adecuada como lo exige el marco de información financiera aplicable.

A13. La expresión "aplicado adecuadamente" tal como se utiliza en el apartado 9 significa aplicado de un modo que no sólo cumple los requerimientos del marco de información financiera aplicable, sino que, al hacerlo, refleja juicios congruentes con el objetivo de la base de medición de dicho marco.

Definiciones

Estimación contable (Ref: Apartado 12(a))

A14. Las estimaciones contables son importes que pueden estar relacionados con tipos de transacciones o saldos contables reconocidos o revelados en los estados financieros. Las estimaciones contables también incluyen importes incluidos en la información revelada o utilizados para enjuiciar el reconocimiento o revelación en relación con un tipo de transacciones o con un saldo contable.

Estimación puntual del auditor o fijación de un rango del auditor (Ref: Apartado 12(b))

A15. Se puede utilizar una estimación puntual o un rango del auditor para evaluar una estimación contable directamente (por ejemplo, una provisión por deterioro o el valor razonable de diferentes tipos de instrumentos financieros) o indirectamente (por ejemplo, un importe que será utilizado como hipótesis significativa para una estimación contable). El auditor puede adoptar un enfoque similar al establecer una cantidad o rango de cantidades en la evaluación de un elemento no monetario de datos o una hipótesis (por ejemplo, la vida útil estimada de un activo).

Incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 12(c))

A16. No todas las estimaciones contables están sujetas a un alto grado de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, algunos elementos de estados financieros pueden tener un mercado activo y abierto que proporcione información fácilmente disponible y fiable sobre los precios a los que se producen intercambios reales. Sin embargo, puede existir incertidumbre en la 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 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.

Sesgo de la dirección (Ref: Apartado 12(d))

A17. Los marcos de información financiera suelen exigir neutralidad, es decir, ausencia de sesgo. La incertidumbre en la estimación da lugar a subjetividad en la realización de una estimación contable. La presencia de subjetividad da lugar a la necesidad de que la dirección aplique su juicio y a la susceptibilidad de que exista sesgo de la dirección intencionado o no (por ejemplo, como resultado de una motivación para alcanzar un determinado objetivo de beneficio o ratio de capital). La susceptibilidad de una estimación contable al sesgo de la dirección aumenta en función de la subjetividad que conlleva su realización.

Desenlace de una estimación contable (Ref: Apartado 12(f))

A18. Algunas estimaciones contables, por su naturaleza, no tienen un desenlace que sea relevante para el trabajo del auditor realizado de conformidad con esta NIA. Por ejemplo, una estimación contable puede estar fundamentada en las percepciones de los participantes en el mercado en un momento determinado. En consecuencia, el precio que se obtiene cuando se vende un activo o se transfiere un pasivo puede diferir de la correspondiente estimación contable realizada en la fecha de cierre porque, con el paso del tiempo, las percepciones del valor de los participantes en el mercado han cambiado.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno (Ref: Apartado 13)

A19. Los apartados 11–24 de la NIA 315 (Revisada) requieren que el auditor obtenga conocimiento de determinadas cuestiones acerca de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad. Los requerimientos del apartado 13 de esta NIA están relacionados de modo más específico con las estimaciones contables y parten de los requerimientos más amplios de la NIA 315 (Revisada).

Graduación

A20. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría para obtener el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad, relacionado con las estimaciones contables de la misma, dependen, en menor o mayor grado, de la extensión con que la o las cuestiones concretas son aplicables dadas las circunstancias. Por ejemplo, la entidad puede tener pocas transacciones u otros hechos y condiciones que den lugar a la necesidad de estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede ser sencillo de aplicar y puede no haber factores normativos relevantes. Además, las estimaciones contables pueden no requerir juicios significativos y el proceso para la realización de las mismas puede ser menos complejo. En esas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o verse afectadas por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente en menor medida y es posible que existan menos controles relevantes para la auditoría. Si es así, es probable que los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor sean menos extensos y se puedan obtener principalmente a través de indagaciones ante la dirección con responsabilidades adecuadas en relación con los estados financieros y sencillas observaciones del proceso de la dirección para la realización de la estimación contable.

A21. Por el contrario, las estimaciones contables pueden requerir juicios significativos de la dirección y el proceso para la realización de las mismas puede ser complejo e implicar la utilización de modelos complejos. Además, la entidad puede tener un sistema de información más sofisticado y controles más extensos sobre las

estimaciones contables. En esas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o verse afectadas por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente en mayor medida. Si es así, es probable que la naturaleza o momento de realización de los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor sean distintos o más extensos que en las circunstancias del apartado A20.

A22. Las siguientes consideraciones pueden ser relevantes para entidades con actividades de negocio simples, lo que puede ser el caso para muchas entidades de pequeña dimensión:

- Es posible que los procesos relevantes para las estimaciones contables no sean complicados porque las actividades empresariales sean simples o porque las estimaciones requeridas tengan una menor incertidumbre en la estimación.
- Puede que las estimaciones contables se generen fuera del mayor y de los auxiliares, que los controles sobre su realización sean limitados y que un propietario-gerente tenga una influencia significativa sobre su determinación. Es posible que el auditor deba tener en cuenta el papel del propietario-gerente en la realización de las estimaciones contables, tanto al identificar los riesgos de incorrección material, como al considerar el riesgo de sesgo de la dirección.

La entidad y su entorno

Las transacciones de la entidad y otros hechos y condiciones (Ref: Apartado 13(a))

A23. Los cambios en las circunstancias que pueden originar la necesidad de realizar estimaciones contables o cambiarlas pueden incluir, por ejemplo, cuando:

- la entidad ha realizado nuevos tipos de transacciones;
- se han modificado los términos de las transacciones o
- han ocurrido nuevos hechos o condiciones.

Los requerimientos del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 13(b))

A24. La obtención de conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable proporciona al auditor una base para discutir con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad sobre el modo en el que la dirección ha aplicado dichos requerimientos pertinentes a las estimaciones contables y sobre la determinación por el auditor de si han sido aplicados adecuadamente. Este conocimiento también puede ayudar al auditor a comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad[226].

A25. En la obtención de ese conocimiento, el auditor puede intentar saber si:

- El marco de información financiera aplicable:
  - establece determinados criterios para el reconocimiento o métodos para la medición de estimaciones contables;
  - especifica determinados criterios 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 o
  - especifica información a revelar requerida o sugerida, incluida la revelación de información referida a juicios, hipótesis u otras fuentes de incertidumbre en la estimación relativa a las estimaciones contables; y

[226] 30 NIA 260 (Revisada), apartado 16(a)

- se han producido cambios en el marco de información financiera aplicable que requieran cambios en las políticas contables de la entidad relativas a las estimaciones contables.

Factores normativos (Ref: Apartado 13(c))

A26. La obtención de conocimiento, en su caso, de los factores normativos aplicables a las estimaciones contables puede facilitar al auditor la identificación de marcos normativos (por ejemplo, marcos normativos establecidos por supervisores prudenciales en el sector bancario o de seguros) y la determinación de si ese o esos marcos normativos:

- tratan de las condiciones para el reconocimiento o métodos de medición de estimaciones contables o proporcionan orientaciones sobre ello;
- especifican o proporcionan orientaciones sobre información a revelar adicional a los requerimientos del marco de información financiera aplicable;
- proporcionan una indicación de áreas en las que puede existir un sesgo de la dirección para cumplir los requerimientos normativos o
- contienen requerimientos con fines de regulación que no son congruentes con el marco de información financiera aplicable, lo cual puede ser indicativo de posibles riesgos de incorrección material. Por ejemplo, algunos reguladores pueden tratar de influir en los niveles mínimos de provisiones para pérdidas por insolvencias que excedan a los que requiere el marco de información financiera aplicable.

La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros (Ref: Apartado 13(d))

A27. La obtención de conocimiento acerca de la naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros facilita al auditor la comprensión de la base de medición de dichas estimaciones contables y la naturaleza y extensión de la información a revelar que puede ser relevante. Esa obtención de conocimiento proporciona al auditor una base para discutir con la dirección el modo en que esta realiza las estimaciones contables.

El control interno relevante para la auditoría.

La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno de la entidad (Ref: Apartado 13(e))

A28. Al aplicar la NIA 315 (Revisada)[227], el conocimiento por el auditor de la naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso seguido por la dirección para realizar estimaciones contables puede ser importante para la evaluación que se requiere que realice el auditor ya que está relacionada con si:

- la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético y si
- los puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan en conjunto una base adecuada para los demás componentes del control interno y si estos otros componentes están menoscabados como consecuencia de deficiencias en el entorno de control.

A29. El auditor puede obtener conocimiento de si los responsables del gobierno de la entidad:

- tienen las cualificaciones o los conocimientos especializados para comprender las características de un determinado método o modelo para realizar estimaciones contables, o los riesgos relacionados con la

[227] NIA 315 (Revisada), apartado 14

estimación contable, por ejemplo, riesgos relacionados con el método o la tecnología de la información utilizada al realizar la estimación contable;
- tienen las cualificaciones o los conocimientos especializados para comprender si la dirección ha realizado las estimaciones contables de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
- son independientes de la dirección, disponen de la información necesaria para evaluar de manera oportuna el modo en que la dirección ha realizado las estimaciones contables y la autoridad para cuestionar las actuaciones de la dirección cuando esas actuaciones parecen ser inadecuadas o inapropiadas;
- supervisan el proceso de la dirección para la realización de las estimaciones contables, incluida la utilización de modelos o
- supervisan las actividades de seguimiento emprendidas por la dirección. Esto puede incluir procedimientos de supervisión y revisión diseñados para detectar y corregir cualquier deficiencia en el diseño o en la eficacia operativa de los controles sobre las estimaciones contables.

A30. La obtención de conocimiento acerca de la supervisión por los responsables del gobierno de la entidad puede ser importante cuando hay estimaciones contables que:

- requieren juicio significativo de la dirección para hacer frente a la subjetividad;
- tienen una elevada incertidumbre en la estimación;
- son complejas de realizar, por ejemplo, debido a la utilización extensiva de tecnología de la información, a un gran volumen de datos o a la utilización de múltiples fuentes de datos o de hipótesis con interrelaciones complejas;
- han tenido, o deberían haber tenido, un cambio en el método en las hipótesis o en los datos en comparación con periodos anteriores o
- implican hipótesis significativas.

La aplicación por la dirección de cualificaciones o conocimientos especializados, incluida la utilización de expertos de la dirección (Ref: Apartado 13(f))

A31. El auditor puede considerar si las siguientes circunstancias aumentan la probabilidad de que la dirección necesite contratar a un experto[228]:

- La naturaleza especializada de la cuestión que ha de ser estimada, por ejemplo, la estimación puede implicar la medición de las reservas de minerales o de hidrocarburos en entidades de la industria extractiva o la evaluación del resultado probable de la aplicación de términos contractuales complejos.
- La naturaleza técnica de los modelos exigidos para aplicar los requerimientos pertinentes del marco de información financiera aplicable, como puede ser el caso de mediciones a valor razonable de nivel 3[229].
- La naturaleza inusual o infrecuente de la condición, transacción o hecho que requiere una estimación contable.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartado 13(g))

A32. Entender el modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables puede ayudar al auditor a considerar los cambios en:

- los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables;
- la disponibilidad o la naturaleza de las fuentes de datos que son relevantes para realizar las estimaciones contables o que pueden afectar a la fiabilidad de los datos utilizados;
- el sistema de información de la entidad o el entorno de TI o
- el personal clave.

[228] NIA 500, apartado 8

[229] Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 13 Valoración del valor razonable

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A33. Las cuestiones que puede tener en cuenta el auditor al obtener conocimiento del modo en que la dirección identificó y trata la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección o a fraude en la realización de estimaciones contables incluyen si y, en su caso, el modo en que la dirección:

- Presta especial atención a la selección o aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Lleva a cabo un seguimiento de los indicadores clave de resultado que puedan indicar un resultado no esperado o incongruente comparado con el resultado histórico o presupuestado o con otros factores conocidos.
- Identifica incentivos económicos u otros que pueden ser una motivación de sesgo.
- Lleva a cabo un seguimiento de la necesidad de cambios en los métodos, en las hipótesis significativas o en los datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Establece una supervisión y revisión adecuadas de los modelos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Solicita documentación del fundamento de los juicios significativos aplicados en la realización de estimaciones contables o una revisión independiente de los mismos.

El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables (Ref: Apartado 13(h) (i))

A34. Los tipos de transacciones, hechos y condiciones indicados en el alcance del apartado 13(h) son los mismos tipos de transacciones, hechos y condiciones relacionados con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar que están sujetos al apartado 18(a) y (d) de la NIA 315 (Revisada). Al obtener conocimiento del sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, el auditor puede considerar:

- Si las estimaciones contables se originan al registrar transacciones rutinarias y recurrentes o si tienen su origen en transacciones no recurrentes o inusuales.
- El modo en que el sistema de información trata la integridad de las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, en especial para las estimaciones contables relacionadas con pasivos.

A35. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede identificar tipos de transacciones, hechos y condiciones que den lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables y correspondiente información a revelar que la dirección no haya identificado. La NIA 315 (Revisada) 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[230].

Identificación por la dirección de los métodos, hipótesis y fuentes de datos relevantes (Ref: Apartado 13(h) (ii) (a)

A36. Si la dirección ha cambiado el método para la realización de una estimación contable, las consideraciones pueden incluir si el nuevo método es, por ejemplo, más adecuado, si es una respuesta a cambios en el entorno o circunstancias que afectan a la entidad, a cambios en el marco de información financiera aplicable o en el entorno normativo; o si la dirección tiene otro motivo válido.

A37. Si la dirección no ha cambiado el método para la realización de una estimación contable, las consideraciones pueden incluir si es adecuado seguir utilizando los métodos, hipótesis y datos anteriores a la vista del entorno o circunstancias actuales.

Métodos (Ref: Apartado 13(h) (ii) (a) (i)

[230] NIA 315 (Revisada), apartado 17

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A38. Es posible que el marco de información financiera aplicable defina el método que se debe utilizar en la realización de una estimación contable. En muchos casos, sin embargo, el marco de información financiera aplicable no define un método único o la base de medición requerida prescribe, o permite, la utilización de métodos alternativos.

Modelos

A39. La dirección puede diseñar e implementar controles específicos en torno a modelos utilizados para la realización de estimaciones contables, bien sea un modelo propio de la dirección, bien un modelo externo. Cuando el modelo en sí tiene un grado de complejidad o de subjetividad elevado, como en el caso de un modelo de pérdidas esperadas por insolvencias o un modelo de valor razonable que utiliza datos de nivel 3, es más probable que los controles que tratan esa complejidad o subjetividad se identifiquen como relevantes para la auditoría. Cuando existe complejidad en relación con los modelos, también es más probable que los controles sobre la integridad de los datos sean relevantes para la auditoría. Los factores que puede ser adecuado que el auditor considere para obtener conocimiento del modelo y de las actividades de control relevantes para la auditoría incluyen los siguientes:

- la manera en que la dirección determina la pertinencia y exactitud del modelo;
- la validación o comprobación retrospectiva del modelo, así como si el modelo se valida antes de su utilización y se valida de nuevo a intervalos regulares para determinar si sigue siendo adecuado para el uso previsto. La validación del modelo por la entidad puede incluir la evaluación de:
  - la solidez teórica del modelo;
  - la integridad matemática del modelo y
  - la exactitud e integridad de los datos y la adecuación de los datos e hipótesis utilizados en el modelo;
- el modo en que el modelo es adecuada y oportunamente sustituido o ajustado para hacer frente a cambios en el mercado o en otras condiciones y si existen políticas adecuadas de control de cambios sobre el modelo;
- si se realizan ajustes, también denominados superposiciones (overlays) en determinados sectores, a los resultados del modelo y si dichos ajustes son adecuados en función de las circunstancias, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Cuando los ajustes no son adecuados, dichos ajustes pueden ser indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; y
- si el modelo está adecuadamente documentado, incluidas sus aplicaciones previstas, sus limitaciones, los parámetros clave, los datos e hipótesis que requiere, los resultados de cualquier validación que se haya realizado del mismo y la naturaleza y fundamento de cualquier ajuste efectuado a su resultado.

Hipótesis (Ref: Apartado 13(h) (ii) (a) (ii))

A40. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de la manera en que la dirección ha seleccionado las hipótesis utilizadas en la realización de las estimaciones contables, incluyen, por ejemplo:

- El fundamento de la selección realizada por la dirección y la documentación que sustenta la selección de la hipótesis. Es posible que el marco de información financiera aplicable proporcione criterios u orientaciones que se deben utilizar en la selección de una hipótesis.
- El modo en que la dirección valora si las hipótesis son relevantes e íntegras.
- En su caso, el modo en que la dirección determina si las hipótesis son congruentes entre sí, con las que se utilizan en otras estimaciones contables o áreas de las actividades de negocios de la entidad, o con otras cuestiones que están:
  - bajo el control de la dirección (por ejemplo, hipótesis sobre los programas de mantenimiento que pueden afectar a la vida útil de un activo), y si son congruentes con los planes de negocio de la entidad y con el entorno externo; y
  - fuera del control de la dirección (por ejemplo, hipótesis sobre tipos de interés, tasas de mortalidad o posibles actuaciones judiciales o de regulación).
- Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con la revelación de hipótesis.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A41. Con respecto a las estimaciones contables del valor razonable, las hipótesis varían en términos de las fuentes de los datos y la base de los juicios que las sustentan, como sigue:

(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.
(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 los mejores datos disponibles en función de las circunstancias.

Sin embargo, en la práctica, la distinción entre (a) y (b) puede no ser siempre evidente y distinguir entre ellas depende del conocimiento de las fuentes de datos y del fundamento de los juicios en los que se sustenta la hipótesis. Además, puede ser necesario que la dirección elija entre diferentes hipótesis empleadas por distintos participantes en el mercado.

A42. Las hipótesis utilizadas en la realización de una estimación contable se califican en esta NIA como hipótesis significativas si una variación razonable en la hipótesis afectaría de forma material a la medición de la estimación contable. Puede ser útil un análisis de sensibilidad para demostrar en qué grado varía la medición basada en una o varias hipótesis utilizadas al realizar la estimación contable.

Mercados inactivos o sin liquidez

A43. Cuando los mercados están inactivos o carecen de liquidez, el conocimiento por el auditor del modo en que la dirección selecciona las hipótesis puede incluir el conocimiento de si la dirección:

- ha implementado políticas adecuadas para adaptar la aplicación del método a esas circunstancias. Dicha adaptación puede incluir efectuar ajustes en el modelo o desarrollar nuevos modelos que sean adecuados en función de las circunstancias;
- dispone de los recursos con las cualificaciones o con los conocimientos necesarios para adaptar o desarrollar un modelo, de manera urgente si fuera necesario, incluida la selección de la técnica de valoración adecuada en función de las circunstancias;
- dispone de los recursos para determinar el rango de desenlaces, dadas las incertidumbres involucradas, haciendo, por ejemplo, un análisis de sensibilidad;
- dispone de los medios para valorar, en su caso, el modo en que el deterioro de las condiciones del mercado ha afectado a las operaciones de la entidad, al entorno y a los riesgos de mercado relevantes y las implicaciones para las estimaciones contables de la entidad, en esas circunstancias y
- dispone de un conocimiento adecuado del modo y la relevancia en que los datos de precios obtenidos de determinadas fuentes de información externas pueden variar en esas circunstancias.

Datos (Ref: Apartado 13(h) (ii) (a) (iii))

A44. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de la manera en la que la dirección selecciona los datos en los que se basan las estimaciones contables incluyen:

- La naturaleza y fuente de los datos, incluida la información obtenida de una fuente de información externa.
- El modo en que la dirección evalúa si los datos son adecuados.
- La exactitud e integridad de los datos.
- La congruencia de los datos con los que se utilizaron en periodos anteriores.
- La complejidad de los sistemas de tecnologías de la información utilizados para obtener y procesar los datos, incluyendo aquellos casos que implican el manejo de grandes volúmenes de datos.
- El modo en que se obtienen, transmiten y procesan los datos y se mantiene su integridad.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

El modo en que la dirección entiende y trata la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 13(h) (ii) (b)– 13(h) (ii) (c))

A45. Las cuestiones que puede ser adecuado que considere el auditor en relación con si la dirección tiene conocimiento del grado de incertidumbre en la estimación y hasta qué punto lo tiene incluyen, por ejemplo:

- Si la dirección identificó métodos alternativos, hipótesis significativas o fuentes de datos adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en caso afirmativo, de qué manera lo hizo.
- Si la dirección consideró desenlaces alternativos realizando, por ejemplo, un análisis de sensibilidad para determinar el efecto de los cambios en las hipótesis significativas o en los datos utilizados al realizar la estimación contable y, en caso afirmativo, de qué manera lo hizo.

A46. Puede ocurrir que los requerimientos del marco de información financiera aplicable establezcan el enfoque que se debe emplear para seleccionar la estimación puntual de la dirección entre los resultados de medición razonablemente posibles. Los marcos de información financiera pueden reconocer que el importe adecuado es el importe adecuadamente seleccionado entre los resultados de medición razonablemente posibles y, en algunos casos, indicar que el importe más pertinente puede estar en el centro de ese rango.

A47. Por ejemplo, con respecto a las estimaciones del valor razonable, la NIIF 13[231] indica que, si se emplean varias técnicas de valoración para medir el valor razonable, los resultados (es decir, las indicaciones respectivas del valor razonable) deben evaluarse teniendo en cuenta la razonabilidad del rango de valores que dichos resultados indican. Una medición del valor razonable es el punto dentro de ese rango que resulte más representativo del valor razonable dadas las circunstancias. En otros casos, el marco de información financiera aplicable puede especificar que se utilice una media ponderada de los resultados de medición razonablemente posibles o el importe más probable o menos improbable.

A48. El marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele cierta información en relación con las estimaciones contables o establecer objetivos de revelación en relación con estas. Algunas entidades pueden elegir revelar información adicional. Esta información revelada u objetivos de revelación pueden tratar, por ejemplo:

- Del método de estimación empleado, incluido cualquier modelo aplicable y el fundamento para su selección.
- De la información obtenida de modelos u otros cálculos utilizados para determinar estimaciones reconocidas o reveladas en los estados financieros, incluida la información relacionada con los datos subyacentes y las hipótesis utilizadas en esos modelos, tales como:
  - hipótesis desarrolladas internamente o
  - datos, tales como tipos de interés, afectados por factores fuera del control de la entidad.
- Del efecto de cualquier cambio en el método de estimación con respecto al periodo anterior.
- De las fuentes de incertidumbre en la estimación.
- De la información del valor razonable.
- De la información sobre análisis de sensibilidad derivados de modelos financieros que demuestra que la dirección ha considerado hipótesis alternativas.

A49. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele información específica en relación con la incertidumbre en la estimación, por ejemplo:

- Información sobre las hipótesis realizadas sobre el futuro y otras importantes fuentes de incertidumbre en la estimación que incrementen la probabilidad de un ajuste material de los valores contables de activos y pasivos después del cierre del ejercicio o a una mayor magnitud del ajuste. Estos requerimientos se pueden describir empleando términos tales como "Principales fuentes de incertidumbre en la estimación" o "Estimaciones

[231] NIIF 13, Valoración del valor razonable, apartado 63

contables críticas". Pueden estar relacionados con estimaciones contables que requieren los juicios de la dirección más difíciles, subjetivos o complejos. Esos juicios pueden ser más subjetivos y complejos y, en consecuencia, se puede incrementar la probabilidad de un ajuste material de los valores contables de activos y pasivos, con el número de elementos de datos e hipótesis que afectan a la resolución final futura de la incertidumbre en la estimación. La información que se puede revelar incluye:
  - la naturaleza de la hipótesis u otra fuente de incertidumbre en la estimación;
  - la sensibilidad de los valores contables a los métodos e hipótesis empleados, incluidos los motivos de esa sensibilidad;
  - la resolución final esperada de una incertidumbre y el rango de los desenlaces razonablemente posibles con respecto a los valores contables de los activos y pasivos afectados y
  - una explicación de los cambios realizados en las hipótesis pasadas relativas a esos activos y pasivos, si la incertidumbre no se ha resuelto.
- Información sobre el rango de los desenlaces posibles y las hipótesis empleadas en la determinación del rango.
- La revelación de información específica como:
  - Información sobre la significatividad de las estimaciones contables del valor razonable respecto de la situación financiera y los resultados de la entidad; e
  - Información con respecto a la falta de actividad o de liquidez del mercado.
- Información 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 cuantitativa, como el grado en que la entidad se encuentra expuesta al riesgo, sobre la base de la información proporcionada internamente al personal directivo clave de la entidad, incluido el riesgo crediticio, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado.

Actividades de control relevantes para la auditoría sobre el proceso de la dirección para la realización de estimaciones contables (Ref: Apartado 13(i))

A50. El juicio del auditor en la identificación de controles relevantes para la auditoría y, en consecuencia, la necesidad de evaluar el diseño de esos controles y de determinar si han sido implementados, está relacionado con el proceso de la dirección que se describe en el apartado 13(h) (ii). El auditor puede no identificar actividades de control relevantes en relación con todos los elementos del apartado 13(h) (ii), según la complejidad asociada con la estimación contable.

A51. Como parte de la obtención de conocimiento de las actividades de control relevantes para la auditoría, el auditor puede tener en cuenta:

- La manera en que la dirección determina la adecuación de los datos empleados para desarrollar las estimaciones contables, incluido cuando la dirección utiliza una fuente de información externa o datos de fuera del mayor y de los registros auxiliares.
- La revisión y aprobación de las 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 los responsables de realizar las estimaciones contables y las personas que comprometen a la entidad en las transacciones subyacentes, 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 consistir en una función independiente, responsable de la estimación y validación del valor razonable del precio de los productos financieros de la entidad, desempeñada por personal cuya retribución no esté ligada a dichos productos.
- La eficacia del diseño de las actividades de control. Por lo general, puede ser más difícil para la dirección diseñar controles que traten la subjetividad y la incertidumbre en la estimación de un modo que impida, o detecte y corrija eficazmente incorrecciones materiales, que diseñar controles que traten la complejidad. Es posible que los controles que tratan la subjetividad y la incertidumbre en la estimación tengan que incluir más elementos manuales, los cuales pueden ser menos fiables que los controles automáticos, ya que pueden ser más fácilmente evitados, ignorados o eludidos por la dirección. La eficacia del diseño de los controles que tratan la complejidad puede variar dependiendo del motivo y de la naturaleza de la complejidad. Por ejemplo,

puede ser más fácil diseñar controles más eficaces que estén relacionados con un método que se utiliza de modo rutinario o sobre la integridad de los datos.

A52. Cuando la dirección hace un uso extensivo de tecnología de la información en la realización de una estimación contable, es probable que los controles relevantes para la auditoría incluyan controles generales de TI y de aplicaciones. Esos controles pueden responder a los riesgos relativos a:

- si el sistema de tecnología de la información tiene la capacidad y está adecuadamente configurado para procesar grandes volúmenes de datos;
- cálculos complejos en la aplicación de un método. Si cuando se requieren varios sistemas para procesar transacciones complejas, se realizan con regularidad conciliaciones entre los sistemas, en especial cuando los sistemas no tienen comunicaciones automatizadas o pueden estar sujetos a intervención manual;
- si se evalúa periódicamente el diseño y la calibración de los modelos;
- la completa y exacta extracción de datos relativos a estimaciones contables de los registros de la entidad o de fuentes de información externas;
- los datos, incluido el flujo de datos completo y exacto a través del sistema de información de la entidad, la adecuación de cualquier modificación de los datos utilizados en la realización de estimaciones contables, el mantenimiento de la integridad y de la seguridad de los datos;
- cuando se utilizan fuentes de información externas, los riesgos relacionados con el procesamiento o el registro de los datos;
- si la dirección tiene controles en torno al acceso, modificación y mantenimiento de los modelos individuales para mantener un rastro de auditoría fuerte de las versiones acreditadas de los modelos y para impedir un acceso no autorizado a los modelos o sus modificaciones y
- si existen controles adecuados sobre la transferencia de información relativa a estimaciones contables al mayor, incluidos controles adecuados sobre los asientos de diario.

A53. En algunos sectores, como el sector bancario o de seguros, es posible que se utilice el término gobierno para describir actividades dentro del entorno de control, seguimiento de controles y otros componentes del control interno, como se describe en la NIA 315 (Revisada)[232].

A54. En el caso de entidades con una función de auditoría interna, su trabajo puede ser especialmente útil para el auditor para obtener conocimiento de:

- la naturaleza y extensión de la utilización por la dirección de estimaciones contables;
- el diseño e implementación de actividades de control que responden a los riesgos relacionados con los datos, hipótesis y modelos utilizados para la realización de las estimaciones contables;
- los aspectos del sistema de información de la entidad que generan los datos en los que se fundamentan las estimaciones contables y
- el modo en que se identifican, valoran y gestionan los nuevos riesgos relacionados con las estimaciones contables.

Revisión del desenlace o reestimación de anteriores estimaciones contables (Ref: Apartado 14)

A55. Una revisión del desenlace o una reestimación de anteriores estimaciones contables (revisión retrospectiva) facilita la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material cuando esas estimaciones contables tienen un desenlace mediante transferencia o realización del activo o pasivo en el periodo actual, o se reestiman para los fines del periodo actual. Mediante la realización de una revisión retrospectiva, el auditor podría obtener:

[232] NIA 315 (Revisada), apartado A77

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

- Información en relación con la eficacia del proceso de estimación previo realizado por la dirección, sobre cuya base el auditor puede obtener evidencia de auditoría acerca de la probabilidad de que el proceso de la dirección sea eficaz en el periodo actual.
- Evidencia de auditoría sobre aspectos tales como los motivos de cambios que puede ser necesario revelar en los estados financieros.
- Información relativa a la complejidad o incertidumbre en la estimación de las estimaciones contables.
- Información relativa a la susceptibilidad de las estimaciones contables al sesgo de la dirección o que puede ser un indicador de posible 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.

A56. Una revisión retrospectiva puede proporcionar evidencia de auditoría que sustente la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en el periodo actual. Dicha revisión retrospectiva se puede realizar para estimaciones contables hechas para los estados financieros del periodo anterior o se puede realizar sobre varios periodos o para un periodo más corto (semestral o trimestral). En algunos casos, una revisión retrospectiva sobre varios periodos puede ser adecuada cuando el desenlace de una estimación contable se produce en un periodo más largo.

A57. La NIA 240[233] requiere una revisión retrospectiva de los juicios y de las hipótesis de la dirección relativos a las estimaciones contables significativas. Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de anteriores estimaciones contables como procedimiento de valoración del riesgo de conformidad con la presente NIA puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión exigida por la NIA 240.

A58. En base a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material, por ejemplo, si el riesgo inherente se valora como más elevado para uno o varios riesgos de incorrección material, el auditor puede considerar que es necesaria una revisión retrospectiva más detallada. Como parte de la revisión retrospectiva detallada, el auditor puede prestar especial atención, cuando sea posible, al efecto de los datos y de las hipótesis significativas utilizadas en la realización de las anteriores estimaciones contables. 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.

A59. El objetivo de la medición de estimaciones contables del valor razonable y de otras estimaciones contables basadas en condiciones existentes a la fecha de medición está relacionado con las 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 puede ser 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 estimaciones contables del valor razonable del periodo anterior proporcione evidencia de auditoría relevante. En ese caso, la evidencia de auditoría se puede lograr obteniendo conocimiento de los desenlaces de hipótesis (tales como proyecciones de flujos de efectivo) y de la eficacia del anterior proceso de estimación de la dirección que fundamenta la identificación y valoración del riesgo de incorrección material en el periodo actual.

A60. Una diferencia entre el desenlace de una estimación contable y la cantidad reconocida en los estados financieros del periodo anterior no pone de manifiesto necesariamente que los estados financieros del periodo anterior contuvieran una incorrección. Sin embargo, dicha diferencia sí puede representar una incorrección si, por ejemplo, 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 de acuerdo con el marco de información financiera aplicable[234]. Dicha diferencia puede cuestionar el proceso de la dirección para tener en cuenta información para realizar la estimación contable. Como resultado, el auditor

---

[233] NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude, apartado 32(b)(ii)

[234] NIA 560, Hechos posteriores al cierre, apartado 14

puede volver a valorar el riesgo de control y puede determinar que es necesario obtener evidencia de auditoría más convincente sobre esa cuestión. 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 en cada caso.

Cualificaciones o conocimientos especializados (Ref: Apartado 15)

A61. Los aspectos que pueden afectar a la determinación por el auditor de si el equipo del encargo requiere cualificaciones o conocimientos especializados incluyen, por ejemplo[235]:

- La naturaleza de las estimaciones contables en un negocio o sector concreto (por ejemplo, yacimientos minerales, activos agrícolas, instrumentos financieros complejos, pasivos por contratos de seguros).
- El grado de incertidumbre en la estimación.
- La complejidad del método o del modelo utilizados.
- 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 o áreas en las que existen incongruencias en el modo en que se realizan las estimaciones contables.
- Los procedimientos que el auditor tiene la intención de desarrollar para responder a los riesgos valorados de incorrección material.
- La necesidad de aplicar el juicio sobre cuestiones no especificadas en el marco de información financiera aplicable.
- El nivel de juicio que se requiere para seleccionar los datos e hipótesis.
- La complejidad y extensión del uso por la entidad de tecnologías de la información en la realización de estimaciones contables.

La necesidad, momento y extensión de la participación de personas con cualificaciones o conocimientos especializados pueden variar en el desarrollo de la auditoría.

A62. 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 (por ejemplo, cualificaciones en valoración) y puede necesitar obtenerlos de un experto del auditor[236].

A63. Muchas estimaciones contables no requieren la aplicación de cualificaciones o conocimientos especializados. Por ejemplo, es posible que no sean necesarios cualificaciones o conocimientos especializados para un sencillo cálculo de obsolescencia de las existencias. Sin embargo, para, por ejemplo, estimar las pérdidas esperadas por insolvencias de una institución bancaria o los pasivos por contratos de seguro de una entidad de seguros, es probable que el auditor concluya que se necesita aplicar cualificaciones o conocimientos especializados.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados 4, 16)

A64. Identificar y responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones en relación con las estimaciones contables es importante para todas las estimaciones contables, no sólo las que se reconocen en los estados financieros, sino también las que se incluyen en las notas a los estados financieros.

A65. El apartado A42 de la NIA 200 indica que las NIA, por lo general, no se refieren por separado al riesgo inherente y al riesgo de control. No obstante, la presente NIA requiere una valoración por separado del riesgo

[235] NIA 220, Control de calidad de la auditoría de estados financieros, apartado 14 y NIA 300, Planificación de la auditoría de estados financieros, apartado 8(e)

[236] NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor

inherente y del riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, incluidos los riesgos significativos, para las estimaciones contables de conformidad con la NIA 330[237].

A66. Al identificar los riesgos de incorrección material y al valorar el riesgo inherente, se requiere que el auditor tenga en cuenta el grado al que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente o se ve afectada por estos. La consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente también puede proporcionar información que se puede utilizar para determinar:

- en qué punto del espectro de riesgo inherente se sitúa la valoración del riesgo inherente y
- los motivos para la valoración asignada a esos riesgos de incorrección material en las afirmaciones, así como que los procedimientos de auditoría posteriores del auditor de conformidad con el apartado 18 responden a esos motivos.

Las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente se explican con más detalle en el Anexo 1.

A67. Los motivos para la valoración por el auditor del riesgo inherente en las afirmaciones pueden ser el resultado de uno o varios de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Por ejemplo:

(a) Es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias sean complejas porque no se pueden observar directamente y pueden requerir la utilización de un modelo complejo. Es posible que el modelo utilice un conjunto complejo de datos históricos y de hipótesis sobre desarrollos futuros en varios escenarios específicos para la entidad que pueden ser difíciles de predecir. También es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias estén sujetas a una incertidumbre en la estimación elevada y a una subjetividad significativa en la realización de juicios sobre hechos o condiciones futuros. Son aplicables similares consideraciones a los pasivos por contratos de seguro.
(b) Una estimación contable de la provisión por obsolescencia para una entidad con una extensa gama de tipos de inventarios puede requerir sistemas y procesos complejos, pero es posible que implique poca subjetividad y que la incertidumbre en la estimación sea reducida, según la naturaleza del inventario.
(c) Otras estimaciones contables pueden no ser complejas de realizar, pero sí tener una elevada incertidumbre en la estimación y requerir juicios significativos. Por ejemplo, una estimación contable que requiere un único juicio crítico sobre un pasivo, cuyo importe depende del desenlace de un litigio.

A68. La relevancia y significatividad de los factores de riesgo inherente pueden variar de una estimación a otra. En consecuencia, los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables sencillas en un grado menor y es posible que el auditor identifique menos riesgos o valore el riesgo inherente en el extremo más bajo del espectro de riesgo inherente.

A69. Por el contrario, los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables complejas en un grado mayor y pueden llevar al auditor a valorar el riesgo inherente en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente. En el caso de esas estimaciones contables, es probable que la consideración por el auditor de los efectos de los factores de riesgo inherente afecte directamente al número y naturaleza de los riesgos de incorrección material identificados, a la valoración de esos riesgos y, por último, a lo convincente que tiene que ser la evidencia de auditoría necesaria para responder a los riesgos valorados. Asimismo, en el caso de esas estimaciones contables la aplicación de escepticismo profesional por el auditor puede ser especialmente importante.

A70. Los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros pueden proporcionar información adicional aplicable a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Por

[237] NIA 330, apartado 7(b)

ejemplo, el desenlace de una estimación contable se puede conocer durante la auditoría. En esos casos, el auditor puede valorar o revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones[238], independientemente del grado en que la estimación contable estuviera sujeta a incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente o se viera afectada por estos. Los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros también pueden influir en la selección por el auditor del enfoque para comprobar la estimación contable de conformidad con el apartado 18. Por ejemplo, para una sencilla provisión para gratificaciones basada en un porcentaje simple de la remuneración de determinados empleados, el auditor puede concluir que existe relativamente poca complejidad o subjetividad en la realización de la estimación contable y, en consecuencia, puede valorar el riesgo inherente en el extremo más bajo del espectro de riesgo inherente. El pago de las gratificaciones después del cierre del ejercicio puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.

A71. La valoración por el auditor del riesgo de control se puede realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría que prefiera. La valoración del riesgo de control se puede expresar utilizando categorías cualitativas (por ejemplo, riesgo de control valorado como máximo, moderado, mínimo) o en términos de las expectativas del auditor sobre la eficacia del control o de los controles para la respuesta del riesgo identificado, es decir, la confianza planificada en el funcionamiento eficaz de los controles. Por ejemplo, si el riesgo de control se valora como máximo, el auditor no prevé otorgar confianza alguna al funcionamiento eficaz de los controles. Si el riesgo de control se valora por debajo de máximo, el auditor prevé confiar en el funcionamiento eficaz de los controles.

Incertidumbre en la estimación (Ref: Apartados 16(a))

A72. Al tener en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, el auditor puede considerar:

- Si el marco de información financiera aplicable requiere:
  - La utilización de un método para realizar la estimación contable que tiene inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, el marco de información financiera puede requerir la utilización de datos no observables.
  - La utilización de hipótesis que tienen inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación, como hipótesis con un periodo de pronóstico amplio, hipótesis basadas en datos no observables y que son, por lo tanto, difíciles de desarrollar por la dirección, o la utilización de hipótesis interrelacionadas.
  - Información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación.
- El entorno empresarial. Puede ocurrir que una entidad opere en un mercado con turbulencias o que experimenta disrupciones (por ejemplo, por importantes movimientos en las divisas o mercados inactivos) y es posible que la estimación contable dependa, en consecuencia, de datos que no se pueden observar fácilmente.
- Si es posible (o factible, en la medida en que esté permitido por el marco de información financiera aplicable) que la dirección:
  - haga una predicción precisa y fiable sobre la realización futura de una transacción pasada (por ejemplo, el importe que se pagará de conformidad con un término contractual contingente) o sobre la incidencia y el impacto de hechos o condiciones futuros (por ejemplo, el importe de una pérdida por insolvencia futura o el importe al que se liquidará una indemnización y la fecha de la liquidación); u
  - obtenga información precisa y completa sobre una situación actual (por ejemplo, información sobre atributos de valoración que reflejen la perspectiva de los participantes en el mercado a la fecha de los estados financieros, para desarrollar una estimación del valor razonable).

A73. La magnitud de la cantidad de una estimación contable reconocida o revelada en los estados financieros puede no ser, en sí, un indicador de su susceptibilidad de incorrección porque, por ejemplo, la estimación contable puede estar infravalorada.

[238] NIA 315 (Revisada), apartado 31

A74. En algunas circunstancias, la incertidumbre en la estimación puede ser tan elevada que no se pueda realizar una estimación contable razonable. El marco de información financiera aplicable puede prohibir el reconocimiento de una partida en los estados financieros o su medición a valor razonable. En esos casos, pueden existir riesgos de incorrección material que no sólo se refieran a si una estimación contable debería o no reconocerse o a si debería o no medirse a valor razonable, sino también a la razonabilidad de la información revelada. Con respecto a estas estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele información sobre las estimaciones contables y sobre la incertidumbre en la estimación asociada a ellas (véanse los apartados A112–A113, A143–A144).

A75. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación en relación con una estimación contable puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empr[239]esa en funcionamiento. La NIA 570 (Revisada) establece requerimientos y proporciona orientaciones para estos casos.

Complejidad o subjetividad (Ref: Apartado 16(b))

El grado en que la complejidad afecta a la selección y a la aplicación del método

A76. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método utilizado en la realización de la estimación contable se ven afectados por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados por parte de la dirección, lo cual puede indicar que el método utilizado es inherentemente complejo y que, por lo tanto, la estimación contable puede tener una mayor susceptibilidad de incorrección material. Puede existir mayor susceptibilidad de incorrección material cuando la dirección ha desarrollado internamente un modelo y tiene relativamente poca experiencia en ello o utiliza un modelo que aplica un método que no es de general aceptación o no es comúnmente utilizado en un sector o entorno concreto.
- La naturaleza de la base de medición que impone el marco de información financiera aplicable, que puede dar lugar a la necesidad de un método complejo que requiere múltiples fuentes de datos o de hipótesis históricas y prospectivas, con múltiples interrelaciones entre ellas. Por ejemplo, una provisión para insolvencias puede requerir juicios sobre reembolsos futuros de créditos y otros flujos de efectivo, basados en la consideración de datos de experiencia histórica y en la aplicación de hipótesis prospectivas. Del mismo modo, la valoración de pasivos por contratos de seguro puede requerir juicios sobre pagos futuros por contratos de seguro proyectados a partir de la experiencia histórica y de tendencias actuales y futuras previstas.

El grado en que la complejidad afecta a la selección y aplicación de los datos

A77. Al tener en cuenta el grado en que la selección y aplicación de los datos utilizados para realizar la estimación contable se ven afectadas por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La complejidad del proceso para la obtención de los datos, teniendo en cuenta la relevancia y fiabilidad de las fuentes de datos. Los datos obtenidos de ciertas fuentes pueden ser más fiables que los obtenidos de otras fuentes. Asimismo, por motivos de confidencialidad o de propiedad de los datos, algunas fuentes de información externas no divulgarán información (o no completamente) que podría ser relevante para considerar la fiabilidad de los datos que proporcionan, como por ejemplo las fuentes de los datos subyacentes que han utilizado o el modo en que fueron recogidos y procesados.
- La complejidad inherente al mantenimiento de la integridad de los datos. Cuando hay un gran volumen de datos y múltiples fuentes, puede existir una complejidad inherente para mantener la integridad de los datos utilizados en la realización de la estimación contable.
- La necesidad de interpretar términos contractuales complejos. Por ejemplo, la determinación de flujos de entrada o salida de efectivo procedente de un proveedor o de descuentos a clientes puede depender de

[239] NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento

términos contractuales muy complejos que requieren una experiencia o competencia específicas para su comprensión o interpretación.

El grado en que la subjetividad afecta a la selección y aplicación del método, hipótesis o datos

A78. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método, hipótesis o datos se ven afectados por la subjetividad, el auditor puede considerar:

- El grado en que el marco de información financiera aplicable no especifica los enfoques, conceptos, técnicas y factores de valoración que se deben utilizar en el método de estimación.
- La incertidumbre con respecto al importe o al momento de realización, incluida la amplitud del periodo de análisis. El importe y el momento de realización son fuentes de incertidumbre inherente en la estimación, y dan lugar a la necesidad de que la dirección aplique su juicio para la selección de una estimación puntual, lo que, por otra parte, abre la posibilidad de sesgo de la dirección. Por ejemplo, una estimación contable que contiene hipótesis prospectivas puede tener un alto grado de subjetividad lo que puede dar lugar a sesgo de la dirección.

Otros factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 16(b))

A79. El grado de subjetividad asociado a una estimación contable influye en la susceptibilidad de una estimación contable a incorrección debida a sesgo de la dirección o a fraude. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un alto grado de subjetividad, es probable que sea más susceptible de incorrección debida a un sesgo de la dirección o a fraude, lo que puede tener como resultado un amplio rango de resultados de la medición posibles. La dirección puede seleccionar una estimación puntual en ese rango que no sea adecuada en las circunstancias concurrentes o que esté indebidamente influenciada por un sesgo de la dirección, intencionado o no, y que, en consecuencia, contenga una incorrección. En el caso de auditorías recurrentes, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección identificados durante la realización de la auditoría de periodos anteriores pueden influir en los procedimientos de planificación y valoración de riesgos que realiza el auditor en el periodo actual.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 17)

A80. La valoración por el auditor del riesgo inherente, que tiene en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente, o se ve afectada por ellos, facilita al auditor la determinación de si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados es un riesgo significativo.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor (Ref: Apartado 18)

A81. Para el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores el auditor puede emplear cualquiera de los tres enfoques de comprobación (individualmente o combinados) enumerados en el apartado 18. Por ejemplo, cuando se utilizan varias hipótesis para realizar una estimación contable, el auditor puede decidir emplear un enfoque de comprobación distinto para cada hipótesis.

Obtención de evidencia de auditoría relevante tanto corroborativa como contradictoria.

A82. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones[240]. La obtención de evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo puede implicar obtener evidencia de múltiples fuentes tanto internas como externas a la entidad. Sin embargo, no se exige que el auditor realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de evidencia de auditoría.

A83. La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor[241]. En consecuencia, la consideración de la naturaleza o de la cantidad de la evidencia de auditoría puede ser más importante cuando la valoración del riesgo inherente relacionado con una estimación contable se sitúa en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente.

Graduación

A84. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor están afectados por, entre otros:

- Los riesgos valorados de incorrección material que afectan a lo convincente que debe ser la evidencia de auditoría necesaria e influyen en el enfoque que selecciona el auditor para auditar una estimación contable. Por ejemplo, los riesgos valorados de incorrección material relacionados con las afirmaciones de existencia o valoración pueden ser más bajos para una provisión sencilla por las gratificaciones que se pagan a los empleados poco después del cierre del ejercicio. En esta situación, puede resultar más práctico para el auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la evaluación de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría que a través de otros enfoques de comprobación.
- Los motivos de los riesgos valorados de incorrección material.

Cuando el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles relevantes (Ref: Apartado 19)

A85. Puede ser adecuado comprobar la eficacia operativa de los controles relevantes cuando el riesgo inherente se valore como más alto dentro del espectro de riesgo inherente, incluido para los riesgos significativos. Este puede ser el caso de una estimación contable que esté sujeta o esté afectada por un alto grado de complejidad. Cuando la estimación contable está afectada por un alto grado de subjetividad y, en consecuencia, requiere juicios significativos de la dirección, las limitaciones inherentes a la eficacia del diseño de controles pueden llevar al auditor a centrarse más en procedimientos sustantivos que en probar la eficacia operativa de los controles.

A86. Para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de la comprobación de la eficacia operativa de los controles relativos a las estimaciones contables, el auditor puede considerar factores como:

- la naturaleza, frecuencia y volumen de transacciones;
- la eficacia del diseño de los controles, incluido si los controles están adecuadamente diseñados para responder al riesgo inherente valorado y lo firme que es el gobierno de la entidad;
- la importancia de determinados controles para los objetivos globales y procesos de control establecidos en la entidad, incluida la sofisticación del sistema de información para sustentar las transacciones;
- el seguimiento de los controles y las deficiencias en el control interno identificadas;
- la naturaleza de los riesgos a los que los controles tienen como finalidad responder, por ejemplo, controles relacionados con la aplicación de juicio frente a controles sobre datos de soporte;
- la competencia de las personas que participan en las actividades de control;
- la frecuencia con la que se realizan las actividades de control;

[240] NIA 500, apartado A1

[241] NIA 330, apartados 7(b) y A19

- la evidencia de que se realizan las actividades de control.

Los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A87. En algunos sectores, como por ejemplo en el sector financiero, la dirección hace un uso extensivo de la TI para llevar a cabo las actividades. En consecuencia, es mayor la probabilidad de que existan riesgos relacionados con ciertas estimaciones contables para las que los procedimientos sustantivos por sí mismos no puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A88. Las circunstancias en las que los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones incluyen:

- Cuando los controles son necesarios para mitigar los riesgos relacionados con el inicio, registro, procesamiento o información obtenida fuera del mayor y de los auxiliares.
- Cuando la información en la que se basan una o varias afirmaciones se inicia, registra, procesa o incluye en informes electrónicamente. Es probable que este sea el caso cuando hay un elevado volumen de transacciones o de datos o cuando se utiliza un modelo complejo que requiere el empleo extensivo de tecnologías de la información para asegurar que la información es exacta e íntegra. Puede ser necesaria una provisión para insolvencias compleja en el caso de una institución financiera o de una compañía de servicios públicos. Por ejemplo, en el caso de una empresa de servicios públicos, los datos utilizados para desarrollar la provisión para insolvencias pueden incluir muchos saldos pequeños resultantes de un elevado volumen de transacciones. En esas circunstancias, es posible que el auditor concluya que no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sin comprobar los controles en torno al modelo utilizado para desarrollar la provisión para insolvencias.

En esos casos, la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría puede depender de la eficacia de los controles sobre la exactitud e integridad de la información.

A89. Como parte de la auditoría de los estados financieros de determinadas entidades (como un banco o una compañía de seguros), las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales en relación con el control interno o proporcione una conclusión de aseguramiento sobre este. En esas circunstancias, y en otras similares, es posible que el auditor pueda utilizar como evidencia de auditoría información obtenida durante la aplicación de esos procedimientos, siempre que se determine si se han producido cambios posteriores que puedan afectar a su relevancia para la auditoría.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 20)

A90. Cuando los procedimientos posteriores de auditoría en respuesta a un riesgo significativo consistan únicamente en procedimientos sustantivos, la NIA 330[242] requiere que dichos procedimientos incluyan pruebas de detalle. Dichas pruebas de detalle se pueden diseñar y realizar bajo cualquiera de los enfoques descritos en el apartado 18 de la presente NIA sobre la base del juicio profesional del auditor en función de las circunstancias. Como ejemplos de pruebas de detalle para riesgos significativos relacionados con estimaciones contables cabe citar:

- Examen, por ejemplo, examinar contratos para corroborar términos o hipótesis.
- Recálculo, por ejemplo, verificando la exactitud matemática de un modelo.
- Confirmación de hipótesis utilizadas con documentación de soporte, como información publicada por terceros.

[242] NIA 330, apartado 21

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Obtención de evidencia de auditoría de hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 21)

A91. En algunas circunstancias, la obtención de evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada para responder a los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, la venta de todas las existencias de un producto discontinuado poco después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría relacionada con la estimación de su valor realizable neto al cierre del periodo. En otros casos, puede ser necesario utilizar este enfoque de comprobación junto con otro enfoque del apartado 18.

A92. 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 suficiente y adecuada 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 al objetivo 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.

A93. Incluso cuando el auditor decide no utilizar este enfoque de comprobación en relación con estimaciones contables concretas, debe cumplir lo dispuesto en la NIA 560. La NIA 560 exige que el auditor aplique procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado[243] todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste o su revelación en los estados financieros y de que se han reflejado adecuadamente en los estados financieros[244]. 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 relevante el trabajo a realizar por el auditor establecido en la NIA 560.

Comprobación del modo en que la dirección realizó la estimación contable (Ref: Apartado 22)

A94. Comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable puede ser un enfoque adecuado cuando, por ejemplo:

- La revisión por el 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 es adecuado.
- La estimación contable se base en una gran población de partidas de naturaleza similar que individualmente no sean significativas.
- El marco de información financiera aplicable defina el modo en que se espera que la dirección realice la estimación contable. Por ejemplo, éste puede ser el caso para una provisión para insolvencias.
- La estimación contable se obtiene del procesamiento rutinario de datos.
- Comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable también puede ser un enfoque adecuado cuando no es factible ninguno de los otros enfoques de comprobación, o puede ser un enfoque adecuado en combinación con alguno de los demás enfoques de comprobación.

Cambios en los métodos, hipótesis significativas y datos con respecto a periodos anteriores (Ref: Apartado 23(a), 24(a), 25(a))

---

[243] NIA 560, apartado 6

[244] NIA 560, apartado 8

A95. Si un cambio con respecto a periodos anteriores en un método, en una hipótesis significativa o en los datos no está basado en nuevas circunstancias o en nueva información, o si las hipótesis significativas no son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades empresariales de la entidad, es posible que el auditor deba mantener discusiones adicionales con la dirección sobre las circunstancias y, al hacerlo, cuestionar a la dirección la adecuación de las hipótesis utilizadas.

Indicadores de sesgo de la dirección (Ref: Apartados 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Si el auditor identifica indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, es posible que deba mantener discusiones adicionales con la dirección y que deba reconsiderar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que el método, las hipótesis y los datos utilizados eran adecuados y fundados dadas las circunstancias. Un ejemplo de un indicador de posible sesgo de la dirección para una determinada estimación contable puede ser cuando la dirección ha desarrollado un rango adecuado para varias hipótesis diferentes, y en cada caso la hipótesis utilizada se eligió en la parte del rango que producía la medición más favorable.

Métodos

La selección del método o del modelo (Ref: Apartados 23(a))

A97. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación del método seleccionado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, a la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior pueden incluir:

- si el fundamento de la dirección para la selección del método es adecuado;
- si el método es adecuado dadas las circunstancias, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable, otros conceptos o técnicas de valoración disponibles, los requerimientos normativos y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad;
- si la dirección ha determinado que distintos métodos dan como resultado un rango de estimaciones significativamente diferentes, el modo en que la dirección ha investigado los motivos de esas diferencias; y
- si el cambio en un método se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, es posible que el cambio no sea razonable o no cumpla con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios producen estados financieros incongruentes en el tiempo y pueden originar incorrecciones en los estados financieros o indicar un posible sesgo de la dirección. (véanse también los apartados A133–A136)

Estas cuestiones son importantes cuando el marco de información financiera aplicable no define el método de medición o permite múltiples métodos.

Modelos complejos (Ref: Apartado 23(d))

A98. Es más probable que un modelo y el método relacionado sean complejos cuando:

- entender y aplicar el método, así como diseñar el modelo y seleccionar y utilizar datos e hipótesis adecuados, exige cualificaciones o conocimientos especializados;
- es difícil obtener los datos necesarios para su utilización en el modelo porque existen restricciones a su disponibilidad o a la posibilidad de observarlos o al acceso a los mismos o
- es difícil mantener la integridad (es decir, exactitud, congruencia o integridad) de los datos e hipótesis en la utilización del modelo debido a múltiples atributos de valoración, múltiples relaciones entre ellos o múltiples iteraciones del cálculo.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A99. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta cuando la dirección utiliza un modelo complejo incluyen, por ejemplo:

- Si el modelo se valida antes de su utilización o cuando se ha producido un cambio en el mismo, 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 del modelo;
  - la integridad matemática del modelo;
  - la exactitud e integridad de los datos y de las hipótesis del modelo; y
  - el resultado del modelo en comparación con las transacciones reales.
- Si existen políticas y procedimientos adecuados de control de cambios.
- Si la dirección emplea cualificaciones y conocimientos adecuados al utilizar el modelo.

Estas consideraciones también pueden ser útiles para un método que no implica un modelo complejo.

A100. Puede ocurrir que la dirección haga ajustes al resultado del modelo para cumplir los requerimientos del marco de información financiera aplicable. En algunos sectores esos ajustes se denominan superposiciones ("overlays"). En el caso de las estimaciones contables del valor razonable, puede resultar pertinente considerar si los ajustes al resultado del modelo, en su caso, reflejan las hipótesis que emplearían los participantes en el mercado en circunstancias similares.

Mantenimiento de la integridad de las hipótesis significativas y de los datos utilizados en la aplicación del método (Ref: Apartado 23(e))

A101. El mantenimiento de la integridad de las hipótesis significativas y de los datos en la aplicación del método se refiere al mantenimiento de la exactitud e integridad de los datos e hipótesis en todas las etapas de procesamiento de la información. No mantener esa integridad puede tener como resultado la corrupción de los datos e hipótesis y originar incorrecciones. A este respecto, las consideraciones relevantes para el auditor pueden incluir si los datos e hipótesis están sujetos a todos los cambios previstos por la dirección y no lo están a cambios no previstos, durante actividades como su introducción, almacenamiento, extracción, transmisión o procesamiento.

Hipótesis significativas (Ref: Apartado 24)

A102. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de las hipótesis significativas de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, a la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior pueden incluir:

- el fundamento de la dirección para la selección de la hipótesis;
- si la hipótesis es adecuada dadas las circunstancias teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad; y
- si un cambio en la selección de una hipótesis con respecto a periodos anteriores se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, es posible que el cambio no sea razonable o no sea conforme con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable pueden originar incorrecciones materiales en los estados financieros o indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección (véanse los apartados A133–A136).

A103. La dirección puede evaluar hipótesis o desenlaces alternativos de las estimaciones contables, lo cual se puede hacer con varios enfoques dependiendo de las circunstancias. Un enfoque posible es 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, e incluyendo escenarios "pesimistas" y "optimistas".

A104. A través del conocimiento obtenido en la realización de la auditoría, el auditor puede detectar o haber obtenido conocimiento de hipótesis utilizadas en otras áreas de negocio de la entidad. Esas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, perspectivas de negocio, hipótesis en documentos sobre estrategias y flujos de efectivo futuros. Asimismo, si el socio del encargo ha realizado otros encargos para la entidad, la NIA 315 (Revisada)[245] requiere que considere si la información obtenida de esos otros encargos es relevante para la identificación de riesgos de incorrección material. También puede ser útil considerar esa información al tratar la congruencia de las hipótesis significativas entre sí y de estas con las que se utilizan en otras estimaciones contables.

A105. La adecuación de las hipótesis significativas de acuerdo con los requerimientos del marco de información financiera aplicable 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 exigirle que lo haga. La naturaleza y 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. En su caso, los procedimientos del auditor pueden incluir los siguientes:

- La revisión del historial de la dirección en la ejecución de sus intenciones declaradas.
- La inspección 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 y las restricciones normativas o contractuales que podrían afectar a la viabilidad de las actuaciones de la dirección.
- Consideración de si la dirección ha cumplido, en su caso, con los requerimientos de documentación del marco de información financiera aplicable.

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 el objetivo de su medición requiere que las hipótesis significativas reflejen las utilizadas por los participantes en el mercado.

Datos (Ref: Apartado 25(a))

A106. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de los datos seleccionados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior puede incluir:

- el fundamento de la dirección para la selección de los datos;
- si los datos son adecuados dadas las circunstancias teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad; y
- si un cambio en las fuentes o elementos de datos seleccionados o en los datos seleccionados con respecto a periodos anteriores se fundamenta en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, no es probable que sea razonable ni que cumpla con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable tienen como resultado estados financieros incongruentes en el tiempo

[245] NIA 315 (Revisada), apartado 8

y pueden dar lugar a incorrecciones en los estados financieros o indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección (véanse los apartados A133–A136).

Relevancia y fiabilidad de los datos (Ref: Apartado 25(c))

A107. Cuando se utiliza información producida por la entidad, la NIA 500 requiere que el auditor evalúe si la información es suficientemente fiable para sus propósitos, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias, la obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información y la evaluación de si la información es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor[246].

Términos legales o contractuales complejos (Ref: Apartado 25(d))

A108. Los procedimientos que puede considerar el auditor cuando la estimación contable se basa en términos legales o contractuales complejos incluyen:

- considerar si son necesarios cualificaciones o conocimientos especializados para comprender o interpretar el contrato;
- indagar ante los asesores jurídicos sobre los términos legales o contractuales e
- inspeccionar los contratos para:
  - evaluar la finalidad empresarial subyacente de la transacción o acuerdo y
  - considerar si los términos de los contratos son congruentes con las explicaciones de la dirección.

Selección de una estimación puntual por la dirección y correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación

Medidas de la dirección para entender y tratar la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 26(a))

A109. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a si la dirección ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación pueden incluir si la dirección:

(a) ha entendido la incertidumbre en la estimación mediante la identificación de las fuentes y la valoración del grado de variabilidad inherente en los resultados de la medición y el consiguiente rango de resultados de medición razonablemente posibles;
(b) ha identificado el grado en que, en el proceso de medición, la complejidad o la subjetividad afectan al riesgo de incorrección material y ha tratado el potencial de incorrección mediante la aplicación de:
  (i) las cualificaciones y los conocimientos adecuados en la realización de estimaciones contables y
  (ii) el juicio profesional, incluido mediante la identificación y el tratamiento de la susceptibilidad de sesgo de la dirección, y
(c) ha tratado la incertidumbre en la estimación mediante la adecuada selección de una estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar que describa la incertidumbre en la estimación.

La selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 26(b))

A110. Las cuestiones que pueden ser relevantes con respecto a la selección de la estimación puntual de la dirección y al desarrollo de la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación incluyen si:

[246] NIA 500, apartado 9

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

- Los métodos y datos utilizados se seleccionaron adecuadamente, incluidos los casos en los que se disponía de métodos y fuentes de datos alternativos para la realización de la estimación contable.
- Los atributos de valoración utilizados fueron adecuados y completos.
- Las hipótesis se seleccionaron de un rango de importes razonablemente posibles y se sustentaron con datos adecuados relevantes y fiables.
- Los datos utilizados eran adecuados, relevantes y fiables y se mantuvo su integridad.
- Los cálculos se aplicaron de conformidad con el método y eran matemáticamente correctos.
- La estimación puntual de la dirección se seleccionó adecuadamente entre los resultados de medición razonablemente posibles.
- La información relacionada revelada describe adecuadamente el importe como una estimación y explica la naturaleza y las limitaciones del proceso de estimación, incluida la variabilidad de los resultados de medición razonablemente posibles.

A111. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de la estimación puntual de la dirección pueden incluir:

- Cuando el marco de información financiera aplicable establece la estimación puntual que se debe utilizar después de considerar los desenlaces e hipótesis alternativos, o impone un método de medición concreto, si la dirección ha seguido los requerimientos del marco de información financiera aplicable.
- Cuando el marco de información financiera aplicable no establece el modo de seleccionar un importe entre los resultados de medición razonablemente posibles, si la dirección ha aplicado su juicio teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A112. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la información relacionada revelada por la dirección sobre la incertidumbre en la estimación incluyen los requerimientos del marco de información financiera que puede requerir que se revele información:

- Que describa el importe como una estimación y explique la naturaleza y las limitaciones del proceso de realización, incluida la variabilidad de los resultados de medición razonablemente posibles. El marco también puede requerir que se revele información adicional para cumplir un objetivo de revelación[247].
- Sobre políticas contables significativas relativas a las estimaciones contables. Dependiendo de las circunstancias, las políticas contables relevantes pueden incluir cuestiones como los principios concretos, bases, convenciones, reglas y prácticas aplicados en la preparación y presentación de estimaciones contables en los estados financieros.
- Sobre los juicios significativos o críticos (por ejemplo, los que han tenido el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros) así como hipótesis prospectivas significativas y otras fuentes de incertidumbre en la estimación.

En determinadas circunstancias, puede ser necesario que se revele información adicional a la requerida específicamente por el marco de información financiera para lograr presentar la imagen fiel, o en el caso de un marco de cumplimiento, para que los estados financieros no induzcan a error.

A113. Cuanto mayor sea la incertidumbre en la estimación a la que está sujeta una estimación contable, mayor será la probabilidad de que los riesgos de incorrección material se valoren como más altos y, en consecuencia, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría para determinar, de conformidad con el apartado 35, si la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada sobre la incertidumbre en la estimación son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.

---

[247] NIIF 13, Valoración del valor razonable, apartado 92

A114. Si la consideración por el auditor de la incertidumbre en la estimación asociada a una estimación contable y la información relacionada revelada es una cuestión que requirió atención significativa del auditor, puede tratarse de una cuestión clave de la auditoría[248].

Cuando la dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 27)

A115. Cuando el auditor determina que la dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación, los procedimientos adicionales que puede solicitar a la dirección que aplique para entender la incertidumbre en la estimación pueden incluir, por ejemplo, la consideración de hipótesis alternativas o la realización de un análisis de sensibilidad.

A116. Al considerar si es factible desarrollar una estimación puntual o un rango, entre las cuestiones que quizás deba tener en cuenta el auditor está la de si puede hacerlo sin poner en peligro los requerimientos de independencia. Esto puede incluir requerimientos de ética aplicables que tratan de las prohibiciones de asumir responsabilidades de la dirección.

A117. Si, después de examinar la respuesta de la dirección, el auditor considera que no es factible realizar una estimación puntual o un rango del auditor, se requiere que evalúe las implicaciones para la auditoría o para la opinión sobre los estados financieros de conformidad con el apartado 34.

Realización de una estimación puntual del auditor o fijación de un rango del auditor (Ref: Apartados 28-29)

A118. La realización de una estimación puntual o el establecimiento de un rango del auditor para evaluar la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada sobre la incertidumbre en la estimación puede ser una respuesta adecuada cuando, por ejemplo:

- La revisión 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 vaya a ser eficaz.
- Los controles de la entidad, tanto los incluidos en los procedimientos aplicados por la dirección para la realización de estimaciones contables como los que se aplican sobre estos procedimientos, no estén bien diseñados o correctamente implantados.
- No se han tenido en cuenta adecuadamente los hechos o transacciones ocurridos entre el cierre del periodo y la fecha del informe de auditoría, cuando es adecuado que lo haga la dirección y esos hechos o transacciones parecen contradecir la estimación puntual de la dirección.
- Existen fuentes alternativas de hipótesis o fuentes alternativas de datos relevantes que se pueden utilizar para realizar una estimación puntual del auditor o establecer un rango.
- La dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación (véase el apartado 27).

A119. La decisión de realizar una estimación puntual o de establecer un rango se puede ver influida por el marco de información financiera aplicable, que puede establecer que la estimación puntual se realice una vez analizados los desenlaces e hipótesis alternativos, o imponer un método de medición concreto (por ejemplo, el uso de un valor esperado descontado, ponderado por la probabilidad, o el desenlace más probable).

A120. La decisión del auditor sobre si desarrollar una estimación puntual o un rango puede depender de la naturaleza de la estimación y del juicio del auditor dadas las circunstancias. Por ejemplo, la naturaleza de la estimación puede ser tal que se espera que haya menos variabilidad en los desenlaces razonablemente

[248] NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente

posibles. En esas circunstancias, realizar una estimación puntual puede ser un enfoque eficaz, especialmente cuando se puede realizar con un mayor grado de precisión.

A121. El auditor puede desarrollar una estimación puntual o establecer un rango de diversas formas, por ejemplo:

- Empleando un modelo diferente al que utilizó la dirección, por ejemplo, uno que esté disponible en el mercado para su utilización en un sector o industria concretos, o un modelo propiedad del auditor o desarrollado por él.
- Empleando el modelo de la dirección, pero desarrollando hipótesis o fuentes de datos alternativas a las que utilizó la dirección.
- Empleando el método propio del auditor, pero desarrollando hipótesis alternativas a las que utilizó la dirección.
- Empleando o contratando a una persona especializada para desarrollar o ejecutar un modelo o para proporcionar hipótesis relevantes.
- Considerando otras condiciones, transacciones o hechos comparables o, cuando sea relevante, mercados de activos o pasivos comparables.

A122. El auditor también puede realizar una estimación puntual o establecer un rango sólo para una parte de la estimación contable (por ejemplo, para una determinada hipótesis o cuando sólo cierta parte de la estimación contable está originando el riesgo de incorrección material).

A123. Cuando el auditor emplee sus propios métodos, hipótesis o datos para realizar una estimación puntual o establecer un rango, puede obtener evidencia acerca de la adecuación de los métodos, hipótesis y datos de la dirección. Por ejemplo, si el auditor emplea sus propias hipótesis para establecer un rango para evaluar la razonabilidad de la estimación puntual de la dirección, puede también hacerse una idea sobre si los juicios de la dirección en la selección de las hipótesis significativas utilizadas en la realización de la estimación contable dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

A124. El requerimiento del apartado 29(a) de que el auditor determine que el rango sólo incluye cantidades que están sustentadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada no significa que se espera que el auditor obtenga evidencia de auditoría para sustentar individualmente cada posible desenlace incluido en el rango. Más bien, es probable que el auditor obtenga evidencia para determinar que los puntos situados en los dos extremos del rango son adecuados dadas las circunstancias, sustentando así que los importes situados entre ambos puntos también son razonables.

A125. El tamaño del rango del auditor puede ser un múltiplo de la materialidad para los estados financieros en su conjunto, en particular cuando la materialidad se basa en los resultados operativos (por ejemplo, el resultado antes de impuestos) y esta medida es relativamente pequeña en relación con los activos u otras partidas del balance. Es más probable que se origine esta situación en circunstancias en las que la incertidumbre en la estimación asociada con la estimación contable es un múltiplo de la materialidad, lo que es más común para algunos tipos de estimaciones contables o en determinados sectores, tales como los seguros o la banca, donde es más típico un alto grado de incertidumbre en la estimación y pueden existir requerimientos específicos al respecto en el marco de información financiera aplicable. En base a los procedimientos aplicados y a la evidencia de auditoría obtenida de conformidad con los requerimientos de esta NIA, es posible que el auditor concluya que un rango que sea un múltiplo de la materialidad es, a su juicio, adecuado dadas las circunstancias. Cuando este sea el caso, aumenta la importancia de la evaluación por el auditor de la razonabilidad de la información revelada sobre la incertidumbre en la estimación, en especial la evaluación de si dicha información revelada transmite adecuadamente el alto grado de incertidumbre en la estimación y el rango de posibles desenlaces. Los apartados A139–A144 incluyen consideraciones adicionales que pueden ser relevantes en esas circunstancias.

Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría (Ref: Apartados 30)

A126. La información que se va a utilizar como evidencia de auditoría, relativa a los riesgos de incorrección material en relación con las estimaciones contables, puede haber sido generada por la entidad, preparada utilizando el trabajo de un experto de la dirección o proporcionada por una fuente de información externa.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Fuentes de información externas

A127. Como se expone en la NIA 500[249], la fiabilidad de la información de una fuente externa se ve afectada por su procedencia, su naturaleza y las circunstancias en las que se obtiene. En consecuencia, la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores para considerar la fiabilidad de la información utilizada en la realización de una estimación contable puede variar dependiendo de la naturaleza de esos factores. Por ejemplo:

- Cuando se obtienen datos de mercado o sectoriales, precios o datos relacionados con los precios de una única fuente externa especializada en esa información, el auditor puede buscar un precio en una fuente alternativa independiente con la que comparar.
- Cuando se obtienen datos de mercado o sectoriales, precios o datos relacionados con los precios de múltiples fuentes de información externas independientes y parece existir consenso entre las fuentes, es posible que el auditor necesite obtener menos evidencia sobre la fiabilidad de los datos de una determinada fuente.
- Cuando la información obtenida de múltiples fuentes de información indique opiniones divergentes en el mercado, el auditor puede intentar conocer los motivos de la diversidad de opiniones. La diversidad puede ser el resultado de la utilización de diferentes métodos, hipótesis o datos. Por ejemplo, una fuente puede estar utilizando precios actuales y otra fuente, precios futuros. Cuando la diversidad esté relacionada con incertidumbre en la estimación, el apartado 26(b) requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, la información revelada en los estados financieros que describe la incertidumbre en la estimación es razonable. En esos casos, el juicio profesional también es importante al considerar la información sobre los métodos, hipótesis o datos aplicados.
- Cuando la información obtenida de una fuente de información externa ha sido desarrollada por dicha fuente utilizando su propio modelo o modelos. El apartado A33f de la NIA 500 proporciona orientaciones aplicables.

A128. En el caso de estimaciones contables del valor razonable, las consideraciones adicionales acerca de la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de fuentes de información externas pueden incluir:

(a) si los valores razonables se basan en intercambios del mismo instrumento o en cotizaciones en mercados activos;
(b) cuando los valores razonables se basan en transacciones de activos o pasivos comparables, el modo en que esas transacciones se identifican y consideran comparables;
(c) cuando no hay transacciones para el activo o pasivo o no existen activos o pasivos comparables, el modo en que se desarrolló la información, así como si los datos desarrollados y utilizados representan las hipótesis que los participantes en el mercado emplearían para determinar el precio del activo o pasivo, en su caso; y
(d) cuando la medición del valor razonable se basa en la cotización de un corredor, si dicha cotización:
    (i) proviene de un creador de mercado que realiza transacciones con el mismo tipo de instrumento financiero;
    (ii) es vinculante o no, atribuyéndose mayor peso a las cotizaciones basadas en ofertas vinculantes y
    (iii) refleja las condiciones de mercado a la fecha de los estados financieros, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable.

A129. Cuando se utiliza información de una fuente de información externa como evidencia de auditoría, una consideración relevante para el auditor puede ser si se puede obtener información, o si la información es suficientemente detallada, para comprender los métodos, hipótesis y otros datos empleados por la fuente de información externa. Esto puede estar limitado en algunos aspectos y afectar en consecuencia a la consideración por el auditor de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos que ha de aplicar. Por ejemplo, los servicios de tasación a menudo proporcionan información sobre sus métodos e hipótesis por clases de activos, pero no por valores individuales. Los corredores a menudo proporcionan solo información limitada sobre sus datos e hipótesis cuando proporcionan cotizaciones propias indicativas para

[249] NIA 500, apartado A31

valores individuales. El apartado A33g de la NIA 500 contiene orientaciones con respecto a las restricciones impuestas por la fuente de información externa cuando proporciona información que sirve de soporte.

Experto de la dirección

A130. Las hipótesis relativas a las estimaciones contables formuladas o identificadas por un experto de la dirección se convierten en hipótesis de la dirección cuando esta las utiliza en la realización de una estimación contable. En consecuencia, el auditor aplica los requerimientos aplicables de esta NIA a esas hipótesis.

A131. Si el trabajo de un experto de la dirección implica el empleo de métodos o fuentes de datos en relación con estimaciones contables o desarrollar o proporcionar hallazgos o conclusiones relativos a una estimación puntual o la correspondiente información revelada para su inclusión en los estados financieros, los requerimientos de los apartados 21–29 de esta NIA pueden facilitar al auditor la aplicación del apartado 8(c) de la NIA 500.

Organizaciones de servicios

A132. La NIA 402[250] trata de la obtención de conocimiento por el auditor de los servicios prestados por una organización de servicios incluido el control interno, así como las respuestas del auditor a los riesgos valorados de incorrección material. Cuando la entidad emplea los servicios de una organización de servicios para realizar estimaciones contables, los requerimientos y orientaciones de la NIA 402 pueden, por lo tanto, facilitar al auditor la aplicación de los requerimientos de esta NIA.

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección (Ref: Apartado 32)

A133. El sesgo de la dirección puede ser difícil de detectar en una cuenta y puede que sólo sea identificado por el auditor cuando se consideran de forma conjunta grupos de estimaciones contables, todas las estimaciones contables en su conjunto o cuando se observa a lo largo de varios periodos contables. Por ejemplo, si las estimaciones contables incluidas en los estados financieros se consideran razonables individualmente, pero las estimaciones puntuales de la dirección, de manera persistente, tienden hacia uno de los extremos del rango de desenlaces razonables del auditor que proporcionan un resultado más favorable para la dirección en los informes financieros, esas circunstancias pueden indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección.

A134. Como ejemplos de indicadores de la existencia de posible 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 en las circunstancias.
- La selección o el desarrollo de hipótesis significativas o de datos 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.

Cuando se identifican esos indicadores, puede existir un riesgo de incorrección material a nivel de afirmación o de los estados financieros. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección no constituyen en sí mismos incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. No obstante, en algunos casos, la evidencia de auditoría puede señalar una incorrección más que simplemente un indicador de sesgo de la dirección.

[250] NIA 402, Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios

A135. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si la valoración del riesgo realizada por él y las correspondientes respuestas siguen siendo adecuadas. El auditor también puede tener que considerar las implicaciones para otros aspectos de la auditoría, incluida la necesidad de cuestionar con más profundidad la adecuación de los juicios de la dirección en la realización de estimaciones contables. Además, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, como analiza la NIA 700 (Revisada)[251].

A136. Adicionalmente, en aplicación de la NIA 240, se requiere que el auditor evalúe si los juicios y decisiones de la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros indican un posible sesgo que puede representar una incorrección material debida a fraude[252]. La información financiera fraudulenta a menudo se consigue mediante la incorrección intencionada de estimaciones contables, lo que puede incluir infravalorar o sobrevalorar estimaciones contables de manera intencionada. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, que también pueden ser un factor de riesgo por fraude, pueden llevar al auditor a evaluar de nuevo si sus valoraciones del riesgo, en particular la valoración de los riesgos de fraude y las correspondientes respuestas, siguen siendo adecuadas.

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados (Ref: Apartado 33)

A137. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos de auditoría planificados[253]. En relación con las estimaciones contables, puede llegar a conocimiento del auditor información a través de la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo, el auditor puede haber identificado que el único motivo para una valoración de riesgo de incorrección material es la subjetividad que implica la realización de la estimación. Sin embargo, al aplicar procedimientos para responder a los riesgos valorados de incorrección material, el auditor puede descubrir que la estimación contable es más compleja que lo inicialmente previsto, lo que puede cuestionar la valoración del riesgo de incorrección material (por ejemplo, el riesgo inherente puede tener que ser reevaluado y situado en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente debido al efecto de la complejidad) y, por lo tanto, puede ser necesario que el auditor aplique procedimientos de auditoría posteriores adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada[254].

A138. Con respecto a las estimaciones contables que no han sido reconocidas, en su evaluación el auditor se puede centrar especialmente en determinar si se han cumplido los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable. En el caso de que una estimación contable no hubiera sido reconocida, y el auditor concluyera que ese tratamiento es adecuado, algunos marcos de información contable pueden exigir revelar información en las notas explicativas de los estados financieros sobre las circunstancias que concurren.

Determinación de si las estimaciones contables son razonables o si contienen incorrecciones (Ref: Apartados 9, 35)

A139. Al determinar, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada son razonables o si contienen alguna incorrección:

---

[251] NIA 700 (Revisada), apartado 11

[252] NIA 240, apartado 32(b)

[253] NIA 330, apartado A60

[254] Véase también la NIA 315 (Revisada), apartado 31

- Cuando la evidencia de auditoría sustenta un rango, la amplitud del mismo puede ser grande y, en algunas circunstancias, puede ser un múltiplo de la materialidad para los estados financieros en su conjunto (véase también el apartado A125). Aunque un rango amplio puede ser adecuado en las circunstancias, puede indicar que es importante que el auditor reconsidere si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la razonabilidad de los importes incluidos en el rango.
- La evidencia puede avalar una estimación puntual que difiere de la estimación puntual de la dirección. En esas circunstancias, la diferencia entre la estimación puntual del auditor y la estimación puntual de la dirección constituye una incorrección.
- La evidencia de auditoría puede avalar un rango que no incluye la estimación puntual de la dirección. En estas circunstancias, la incorrección es igual a la diferencia entre la estimación puntual de la dirección y el punto más cercano dentro del rango determinado por el auditor.

A140. Los apartados A110–A114 proporcionan orientaciones para facilitar al auditor la evaluación de la selección de una estimación puntual por la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

A141. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable o desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor, se requiere que obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información revelada que describe la incertidumbre en la estimación de conformidad con los apartados 26(b) y 29(b) y otra información revelada de conformidad con el apartado 31. El auditor entonces considera la evidencia de auditoría obtenida sobre la información revelada como parte de la evaluación global, de conformidad con el apartado 35, sobre si las estimaciones contables y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección.

A142. La NIA 450 también proporciona orientaciones sobre información cualitativa a revelar[255] y cuándo las incorrecciones en la información a revelar podrían ser indicativas de fraude[256].

A143. Cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel[257] incluye la consideración de la presentación global, estructura y contenido de los estados financieros y si los estados financieros, incluidas las notas explicativas relacionadas, representan las transacciones y hechos de modo que logran la presentación fiel. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un grado de incertidumbre en la estimación más alto, el auditor puede determinar que se requiere revelar más información para lograr la presentación fiel. Si la dirección no revela esa información adicional, es posible que el auditor concluya que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.

A144. La NIA 705 (Revisada)[258] proporciona orientación sobre las implicaciones para la opinión del auditor del hecho de que el auditor considere que la información revelada por la dirección en los estados financieros es inadecuada o induce a error, por ejemplo, con respecto a la incertidumbre en la estimación.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 37)

A145. Las manifestaciones escritas sobre estimaciones contables concretas pueden incluir manifestaciones:

[255] NIA 450, apartado A17

[256] NIA 450, apartado A22

[257] NIA 700 (Revisada), apartado 14

[258] NIA 705 (Revisada), apartados 22 -23

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

- De que los juicios significativos aplicados en la realización de las estimaciones contables han tenido en cuenta toda la información de la que tiene conocimiento la dirección.
- Sobre la congruencia y adecuación de la selección o aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados por la dirección para realizar la estimación contable.
- 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.
- De que la información revelada relacionada con estimaciones contables, incluida la información revelada que describe la incertidumbre en la estimación, es completa y adecuada de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
- De que se han aplicado los conocimientos o la experiencia adecuados en la realización de las estimaciones contables.
- De que ningún hecho posterior hace necesario un ajuste de las estimaciones contables ni de la información relacionada revelada incluidas en los estados financieros.
- Cuando las estimaciones contables no se reconocen o revelan en los estados financieros, que la decisión de la dirección respecto a que no se cumplen los criterios de reconocimiento o revelación de información del marco de información financiera aplicable es adecuada.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes relevantes (Ref: Apartado 38)

A146. Al aplicar la NIA 260 (Revisada), se requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de sus puntos de vista acerca de aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar[259]. El Anexo 2 incluye cuestiones específicas relativas a las estimaciones contables que el auditor puede considerar comunicar a los responsables del gobierno de la entidad.

A147. La NIA 265 requiere que el auditor comunique por escrito a los responsables del gobierno de la entidad las deficiencias significativas del control interno detectadas durante la auditoría[260]. Esas deficiencias significativas pueden incluir las que están relacionadas con los controles sobre:

(a) la selección y aplicación de políticas contables significativas, así como la selección y aplicación de métodos, hipótesis y datos;
(b) la gestión del riesgo y los sistemas relacionados con esta;
(c) la integridad de los datos, incluido cuando los datos se obtienen de una fuente externa, y
(d) el empleo, desarrollo y validación de modelos, incluidos los modelos obtenidos de un proveedor externo, y cualquier ajuste que se pudiera necesitar.

A148. Además de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, es posible que al auditor se le autorice u obligue a comunicarse directamente con autoridades reguladoras o supervisores prudenciales. Esa comunicación puede ser útil a lo largo de la auditoría o en determinados momentos, como al planificar la auditoría o cuando se finaliza el informe de auditoría. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los reguladores de instituciones financieras intentan colaborar con los auditores para compartir información acerca del funcionamiento y aplicación de los controles sobre actividades relativas a instrumentos financieros, dificultades al valorar instrumentos financieros en mercados inactivos, pérdidas esperadas por insolvencias y reservas en entidades de seguros, mientras que otros reguladores pueden buscar conocimiento del punto de vista del auditor sobre aspectos significativos de las operaciones de la entidad, así como de las estimaciones de costes de la entidad. La comunicación puede ser útil para el auditor al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material.

---

[259] NIA 260 (Revisada), apartado 16(a)

[260] NIA 265, apartado 9

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Documentación (Ref: Apartado 39)

A149. La NIA 315 (Revisada)[261] y la NIA 330[262] proporcionan requerimientos y orientaciones sobre la documentación por el auditor de su conocimiento de la entidad, sus valoraciones de riesgos y sus respuestas a los riesgos valorados. Estas orientaciones se basan en los requerimientos y orientaciones de la NIA 230.[263] En el contexto de la auditoría de estimaciones contables, se requiere que el auditor prepare documentación de auditoría sobre elementos clave de su conocimiento de la entidad y su entorno en relación con las estimaciones contables. Además, es posible que los juicios del auditor sobre los riesgos valorados de incorrección material en relación con las estimaciones contables y las respuestas del auditor se sustenten más extensamente con documentación de comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y con la dirección.

A150. Al documentar la conexión de los procedimientos posteriores del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330, la presente NIA requiere que el auditor tenga en cuenta los motivos de la valoración atribuida a esos riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Dichos motivos pueden estar relacionados con uno o varios factores de riesgo inherente o con la valoración por el auditor del riesgo de control. Sin embargo, no se requiere que el auditor documente el modo en que se tuvo en cuenta cada uno de los factores de riesgo inherente al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en relación con cada una de las estimaciones contables.

A151. El auditor también puede considerar documentar:

- Cuando la aplicación del método por la dirección implica un modelo complejo, si los juicios de la dirección se han aplicado de manera congruente y, en su caso, que el diseño del modelo cumple el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable.
- Cuando la selección y aplicación de métodos, hipótesis significativas o datos se ven afectados por un mayor grado de complejidad, los juicios del auditor al determinar si se requieren cualificaciones y conocimientos especializados para aplicar los procedimientos de valoración de riesgos, para diseñar y aplicar procedimientos que hagan frente a esos riesgos o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida. En estas circunstancias, la documentación también puede incluir el modo en que se aplicaron las cualificaciones y conocimientos especializados requeridos.

A152. El apartado A7 de la NIA 230 señala que, aunque puede no existir una única forma de documentar la aplicación de escepticismo profesional por parte del auditor, la documentación de auditoría puede, sin embargo, proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor. Por ejemplo, en relación con las estimaciones contables, cuando la evidencia de auditoría comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, la documentación puede incluir el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al formarse una conclusión acerca de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida. Entre los ejemplos de otros requerimientos de esta NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se incluyen:

- el apartado 13(d), relativo al modo en que el auditor ha aplicado su conocimiento para desarrollar su propia expectativa de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que espera que estén incluidas en los estados financieros de la entidad y el modo en que esa expectativa se compara con los estados financieros de la entidad preparados por la dirección;
- el apartado 18, que requiere que se diseñen y apliquen procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia suficiente y adecuada de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria;
- los apartados 23(b), 24(b), 25(b) y 32 que tratan de los indicadores de un posible sesgo de la dirección y

[261] NIA 315 (Revisada), apartados 32 y A152–A155

[262] NIA 330, apartados 28 y A63

[263] NIA 230, apartado 8(c)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

- el apartado 34, que trata de la consideración por el auditor de toda la evidencia de auditoría relevante, tanto corroborativa como contradictoria.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Anexo 1 Factores de riesgo inherente

(Ref: Apartado 2, 4, 12(c), A8, A66)

Introducción

1. Al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y en la correspondiente información a revelar, esta NIA requiere que el auditor tenga en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, y el grado en que la selección y la aplicación de los métodos, hipótesis o datos utilizados en la realización de la estimación contable, y la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros, se ven afectadas por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente.

2. El riesgo inherente relacionado con una estimación contable es la susceptibilidad de una afirmación sobre la estimación contable a una incorrección material, antes de considerar los controles. El riesgo inherente es el resultado de factores de riesgo inherente, que originan dificultades para la adecuada realización de la estimación contable. Este Anexo explica con más detalle la naturaleza de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, de subjetividad y de complejidad y sus interrelaciones en el contexto de la realización de estimaciones contables y de la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

Base de medición

3. La base de medición y la naturaleza, condición y circunstancias del elemento de los estados financieros dan lugar a los atributos de valoración. Cuando no se puede observar directamente el coste o el precio del elemento, se debe realizar una estimación contable aplicando un método adecuado y utilizando datos e hipótesis adecuados. El marco de información financiera aplicable puede especificar ese método, o puede ser seleccionado por la dirección, con el fin de reflejar el conocimiento disponible sobre el modo en que se espera que los atributos de valoración influyan en el coste o en el precio del elemento sobre la base de medición.

Incertidumbre en la estimación

4. La susceptibilidad a una falta de precisión en la medición a menudo se denomina incertidumbre en la estimación en los marcos contables. Incertidumbre en la estimación se define en esta NIA como susceptibilidad de una falta inherente de precisión en la medición. Surge cuando el importe de un elemento de los estados financieros que se reconoce o se revela en los mismos no se puede medir con precisión mediante la observación directa del coste o del precio. Cuando la observación directa no es posible, la siguiente estrategia alternativa de medición más precisa es la aplicación de un método que refleja el conocimiento disponible sobre el coste o el precio del elemento sobre la base de medición aplicable, utilizando datos observables sobre los atributos de valoración relevantes.

5. Sin embargo, la existencia de restricciones en la disponibilidad de ese conocimiento o datos puede limitar la posibilidad de verificar dichos datos al proceso de medición y, en consecuencia, puede limitar la precisión de los resultados de medición. Además, la mayoría de los marcos contables reconocen que existen restricciones prácticas sobre la información que se debería tener en cuenta, como por ejemplo cuando el coste de obtenerla superaría los beneficios. La falta de precisión en la medición originada por esas restricciones es inherente porque el proceso de medición no la puede eliminar. En consecuencia, esas restricciones son fuentes de incertidumbre en la estimación. Otras fuentes de incertidumbre en la estimación que pueden surgir en el proceso de medición, por lo menos en principio, se pueden eliminar si el método se aplica adecuadamente y, en consecuencia, son fuentes de posibles incorrecciones más que de incertidumbre en la estimación.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

6. Cuando la incertidumbre en la estimación está relacionada con flujos futuros de entrada o salida de beneficios económicos que resultarán finalmente del activo o pasivo subyacente, el desenlace de esos flujos sólo se podrá observar después de la fecha de los estados financieros. Según la naturaleza de la base de medición aplicable y la naturaleza, condición y circunstancias del elemento de los estados financieros, este desenlace se podrá observar directamente antes de que se finalicen los estados financieros o sólo en una fecha posterior. Para algunas estimaciones contables, es posible que no haya nunca un desenlace observable.

7. Algunos desenlaces inciertos pueden ser relativamente fáciles de predecir con un elevado grado de precisión para un elemento individual. Por ejemplo, la vida útil de una máquina productiva puede ser fácilmente predecible si hay suficiente información técnica disponible sobre su vida útil media. Cuando no es posible predecir un desenlace futuro, como, por ejemplo, la esperanza de vida de una persona en base a hipótesis actuariales, con una precisión razonable, aún puede ser posible predecir ese desenlace con mayor precisión para un grupo de personas. Las bases de medición pueden, en algunos casos, señalar el nivel de una cartera como unidad de cuenta relevante para fines de medición, lo que puede reducir la incertidumbre en la estimación.

Complejidad

8. La complejidad (es decir, la complejidad inherente al proceso de realización de una estimación contable, antes de considerar los controles) da lugar a riesgo inherente. Puede surgir complejidad inherente cuando:

- Existen muchos atributos de valoración con muchas interrelaciones no lineales.
- La determinación de los valores adecuados de uno o más atributos de valoración requiere múltiples conjuntos de datos.
- Se requieren más hipótesis en la realización de la estimación contable, o cuando las hipótesis requeridas están interrelacionadas.
- Los datos utilizados son inherentemente difíciles de identificar, capturar o comprender o son de difícil acceso.

9. La complejidad puede estar relacionada con la complejidad del método y del proceso o modelo de cómputo utilizado para su aplicación. Por ejemplo, la complejidad en el modelo puede reflejar la necesidad de aplicar conceptos o técnicas de valoración basados en probabilidades, fórmulas de fijación de precios de opciones o técnicas de simulación para predecir desenlaces futuros inciertos o comportamientos hipotéticos. Del mismo modo, el proceso de cómputo puede requerir datos de múltiples fuentes o múltiples conjuntos de datos para fundamentar la formulación de una hipótesis o la aplicación de conceptos matemáticos o estadísticos sofisticados.

10. Cuanto mayor sea la complejidad, mayor será la probabilidad de que la dirección tenga que aplicar cualificaciones o conocimientos especializados en la realización de la estimación o contratar a un experto de la dirección en relación con:

- conceptos y técnicas de valoración que se podrían utilizar de acuerdo con la base de medición y objetivos u otros requerimientos del marco de información financiera y el modo de aplicar esos conceptos y técnicas;
- los atributos de valoración subyacentes que pueden ser relevantes teniendo en cuenta la naturaleza de la base de medición y la naturaleza, condición y circunstancias de los elementos de los estados financieros para los que se realizan las estimaciones; o
- la identificación de fuentes de información adecuadas entre las fuentes internas (incluidas las fuentes fuera del mayor y de los auxiliares) y fuentes de información externas, determinando el modo de hacer frente a las posibles dificultades de obtener datos de esas fuentes o de mantener su integridad al aplicar el método, o de comprender la relevancia y la fiabilidad de los datos.

11. La complejidad en relación con los datos se puede originar, por ejemplo, en las siguientes circunstancias:

(a) Cuando los datos son difíciles de obtener o cuando están relacionados con transacciones que no son generalmente accesibles. Incluso cuando esos datos son accesibles, por ejemplo, a través de una fuente de información externa, puede resultar difícil considerar la relevancia y la fiabilidad de los datos, salvo si la fuente

de información externa revela información adecuada sobre las fuentes subyacentes de los datos que utilizaron y sobre cualquier procesamiento de datos que se ha realizado.

(b) Cuando los datos reflejan el punto de vista de una fuente de información externa sobre condiciones o hechos futuros, que pueden ser relevantes en el desarrollo del fundamento de una hipótesis, y sin transparencia sea difícil entender el fundamento y la información que se han tenido en cuenta para desarrollar esos puntos de vista.

(c) Cuando determinados tipos de datos son inherentemente difíciles de entender porque requieren un conocimiento de conceptos de negocios o legales técnicamente complejos, como puede ser el caso para comprender adecuadamente los datos que incluyen los términos de acuerdos jurídicos sobre transacciones que involucran instrumentos financieros complejos o productos de seguro.

Subjetividad

12. La subjetividad (es decir, la subjetividad inherente en el proceso de realización de una estimación contable antes de considerar los controles) refleja las limitaciones inherentes al conocimiento o a los datos que están razonablemente disponibles acerca de los atributos de valoración. Cuando existen esas limitaciones, es posible que el marco de información financiera aplicable reduzca el grado de subjetividad requiriendo que se utilice una determinada base para realizar ciertos juicios. Esos requerimientos pueden, por ejemplo, establecer objetivos explícitos o implícitos en relación con la medición, información a revelar, la unidad de cuenta o la aplicación de una restricción de coste. El marco de información financiera aplicable también puede resaltar la importancia de esos juicios imponiendo que se revele información sobre los mismos.

13. Por lo general, se requiere el juicio de la dirección para la determinación de algunas o de todas las siguientes cuestiones, en las que a menudo está presente la subjetividad:

- en la medida en que no se especifiquen en los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los enfoques, conceptos, técnicas y factores de valoración que se deben utilizar en el método de estimación, teniendo en cuenta el conocimiento disponible;
- en la medida en que los atributos de valoración sean observables cuando existen varias fuentes de datos posibles, la fuente adecuada que se ha de utilizar;
- en la medida en que los atributos de valoración no sean observables, las hipótesis o rangos de hipótesis que resultan adecuados, teniendo en cuenta los mejores datos disponibles, incluidos, por ejemplo, los puntos de vista del mercado;
- el rango de desenlaces razonablemente posibles entre los que se ha de seleccionar la estimación puntual de la dirección, y la probabilidad relativa de que determinados puntos incluidos en el rango sean congruentes con los objetivos de la base de medición requerida por el marco de información financiera aplicable; y
- la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

14. Formular hipótesis acerca de hechos o condiciones futuros implica el uso de juicio, cuya dificultad varía según el grado de incertidumbre de esos hechos o condiciones. La precisión con la cual es posible predecir hechos o condiciones futuros depende del grado en el cual esos hechos o condiciones se pueden determinar en base al conocimiento, incluido el conocimiento de las condiciones, hechos y desenlaces pasados. La falta de precisión también contribuye a la incertidumbre en la estimación, como se indica más arriba.

15. Con respecto a los desenlaces futuros, sólo habrá que formular hipótesis para los aspectos del desenlace que sean inciertos. Por ejemplo, al considerar la medición de un posible deterioro en una cuenta a cobrar por una venta de mercancías a la fecha del balance, el importe de la cuenta a cobrar se puede determinar de manera inequívoca y directamente observable en los correspondientes documentos de la transacción. Lo que puede resultar incierto es el importe, en su caso, de la pérdida por deterioro. En este caso, es posible que sólo se requieran hipótesis sobre la probabilidad de pérdida y el importe y fecha de dicha pérdida.

16. Sin embargo, en otros casos, es posible que sean inciertos los flujos de efectivo incorporados en los derechos relativos a un activo. En esos casos, es posible que se tengan que formular hipótesis tanto sobre los importes de los derechos subyacentes sobre flujos de efectivo como sobre las pérdidas posibles debidas a deterioro.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

17. Es posible que la dirección necesite considerar información acerca de condiciones y hechos pasados, junto con tendencias actuales y expectativas sobre futuros desarrollos. Las condiciones y hechos pasados proporcionan información histórica que puede resaltar la existencia de modelos históricos repetitivos que se pueden extrapolar en la evaluación de desenlaces futuros. Esa información histórica también puede indicar modelos cambiantes de ese comportamiento a lo largo del tiempo (ciclos o tendencias). Esto puede sugerir que los modelos de comportamiento históricos subyacentes han variado de maneras, en cierta medida, previsibles que también se pueden extrapolar al evaluar desenlaces futuros. También pueden estar disponibles otros tipos de información que indican posibles cambios en modelos históricos de esos comportamientos o en ciclos o tendencias relacionados. Es posible que sean necesarios juicios difíciles sobre el valor predictivo de esa información.

18. La extensión y la naturaleza (incluido el grado de subjetividad) de los juicios aplicados en la realización de las estimaciones contables puede crear oportunidades para el sesgo de la dirección en la toma de decisiones sobre las actuaciones que, según la dirección, son adecuadas al realizar las estimaciones contables. Cuando también existe un alto grado de complejidad o un alto grado de incertidumbre en la estimación, o ambos, el riesgo de sesgo de la dirección o el fraude, así como la oportunidad de ellos también se pueden ver incrementados.

Relación entre la incertidumbre en la estimación y la subjetividad y la complejidad

19. La incertidumbre en la estimación origina una variación inherente en los posibles métodos, datos, fuentes e hipótesis que se podrían utilizar para la realización de la estimación contable. Esto origina subjetividad y, en consecuencia, la necesidad de aplicar el juicio en la realización de la estimación contable. Dichos juicios se requieren para la selección de los métodos y fuentes de datos, la formulación de hipótesis y para seleccionar la estimación puntual de la dirección y la información a revelar relacionada para su inclusión en los estados financieros. Estos juicios se realizan de acuerdo con los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación del marco de información financiera aplicable. No obstante, debido a que existen restricciones a la disponibilidad y accesibilidad del conocimiento o de la información para sustentar esos juicios, son subjetivos por naturaleza.

20. La subjetividad en esos juicios crea la oportunidad para el sesgo de la dirección, intencionado o no, al formularlos. Numerosos marcos contables requieren que la información preparada para su inclusión en los estados financieros sea neutral (es decir, que no debería estar sesgada). Puesto que el sesgo, por lo menos en principio, se puede eliminar del proceso de estimación, las fuentes de posible sesgo en los juicios formulados para tratar la subjetividad son fuentes de posibles incorrecciones más que fuentes de incertidumbre en la estimación.

21. La variación inherente en los posibles métodos, fuentes de datos e hipótesis que se podrían utilizar para la realización de una estimación contable (véase el apartado 19) también da lugar a variación en los resultados de la medición posibles. El tamaño del rango de resultados de la medición razonablemente posibles es el resultado del grado de incertidumbre en la estimación y se denomina a menudo sensibilidad de la estimación contable. Además de determinar resultados de la medición, un proceso de estimación también implica analizar el efecto de las variaciones inherentes en los posibles métodos, fuentes de datos e hipótesis sobre el rango de resultados de la medición razonablemente posibles (denominado análisis de sensibilidad).

22. Desarrollar una presentación en los estados financieros para una estimación contable que, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable, logre una imagen fiel (es decir, completa, neutra y libre de error) incluye aplicar los juicios adecuados al seleccionar una estimación puntual de la dirección adecuadamente elegida dentro del rango de resultados de la medición razonablemente posibles, así como la información revelada que describa adecuadamente la incertidumbre en la estimación. Esos juicios pueden de por sí implicar subjetividad, dependiendo de la naturaleza de los requerimientos del marco de información financiera aplicable que trata esas cuestiones. Por ejemplo, el marco de información financiera aplicable puede requerir que se utilice una determinada base (como una media ponderada por la probabilidad o una mejor estimación) para seleccionar la estimación puntual de la dirección. Asimismo, puede requerir determinada información a revelar

o que esta cumpla determinados objetivos de revelación o información a revelar adicional para lograr la imagen fiel en las circunstancias.

23. Aunque una estimación contable que está sujeta a un grado más elevado de incertidumbre en la estimación se pueda medir con menos precisión que una que esté sujeta a un grado de incertidumbre en la estimación más bajo, aún puede tener la suficiente relevancia para los usuarios de los estados financieros para que se reconozca en los estados financieros si, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable, se puede alcanzar una imagen fiel del elemento. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación puede ser tan elevada que no se cumplan los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable y no se pueda reconocer la estimación contable en los estados financieros. Incluso en esas circunstancias, pueden seguir existiendo requerimientos aplicables de revelar información, por ejemplo, de revelar la estimación puntual o el rango de desenlaces de medición posibles e información que describa la incertidumbre en la estimación y las restricciones para reconocer el elemento. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable que son aplicables en esas circunstancias se pueden especificar en mayor o menor grado. En consecuencia, en esas circunstancias puede ser necesario formular juicios adicionales que impliquen subjetividad.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Anexo 2 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

(Ref: Apartado A146)

Las cuestiones sobre las que el auditor puede considerar comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad con respecto a sus puntos de vista sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad en relación con las estimaciones contables y la información a revelar relacionada incluyen:

(a) El modo en que la dirección identifica las transacciones, otros hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de estimaciones contables y de información a revelar relacionada o a que se realicen cambios en las mismas.
(b) Riesgos de incorrección material.
(c) La materialidad relativa de las estimaciones contables para los estados financieros en su conjunto;
(d) El conocimiento de la dirección (o su falta de conocimiento) con respecto a la naturaleza y extensión de las estimaciones contables y los riesgos asociados a ellas.
(e) Si la dirección ha aplicado cualificaciones y conocimientos adecuados o ha contratado a expertos adecuados.
(f) El punto de vista del auditor sobre la diferencia entre la estimación puntual o el rango del auditor y la estimación puntual de la dirección.
(g) El punto de vista del auditor sobre la adecuación de la selección de las políticas contables relacionadas con las estimaciones contables y la presentación de estimaciones contables en los estados financieros.
(h) Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.
(i) 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.
(j) Cuando se ha producido un cambio con respecto al periodo anterior en los métodos utilizados para la realización de la estimación contable, el motivo, así como el desenlace de las estimaciones contables en periodos anteriores.
(k) Si los métodos utilizados por la dirección para la realización de estimaciones, incluido cuando la dirección ha utilizado un modelo, son adecuados de acuerdo con los objetivos de medición, la naturaleza, condiciones y circunstancias, y otros requerimientos del marco de información financiera aplicable.
(l) La naturaleza y las consecuencias de las hipótesis significativas utilizadas en estimaciones contables y el grado de subjetividad en el desarrollo de las hipótesis.
(m) Si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables, o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad.
(n) Cuando sea relevante para la adecuación de las hipótesis significativas o para la adecuada aplicación del marco de información financiera aplicable, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones específicas y tiene la capacidad para hacerlo.
(o) 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.
(p) Si los datos y las hipótesis significativas utilizados por la dirección en la realización de las estimaciones contables son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
(q) La relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa.
(r) Dificultades significativas encontradas en la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a datos obtenidos de una fuente de información externa o a valoraciones realizadas por la dirección o por un experto de la dirección.
(s) Diferencias significativas en juicios entre el auditor y la dirección o un experto de la dirección con respecto a valoraciones.
(t) Los posibles efectos en los estados financieros de la entidad de riesgos materiales y de la exposición a riesgos que se requiere que se revelen en los estados financieros, incluida la incertidumbre en la estimación asociada con estimaciones contables.
(u) La razonabilidad de la información revelada en los estados financieros acerca de la incertidumbre en la información.
(v) Si las decisiones de la dirección relativas al reconocimiento, medición, presentación y revelación de las estimaciones contables y la información relacionada revelada en los estados financieros son conformes con el marco de información financiera aplicable.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA Y CONSECUENTES A OTRAS NORMAS INTERNACIONALES

Nota: Las siguientes son modificaciones de otras NIA por razones de concordancia como resultado de la aprobación de la NIA 540 (Revisada). Estas modificaciones entrarán en vigor en la misma fecha que la NIA 540 (Revisada) y se muestran con control de cambios con respecto a las últimas versiones aprobadas de las Normas Internacionales que modifican. Los números de las notas a pie de página de estas modificaciones no concuerdan con los de las Normas Internacionales que se modifican y el lector debe remitirse a dichas Normas Internacionales. Estas modificaciones por razón de concordancia han sido aprobadas por el CSIP que concluyó que se había seguido el proceso debido en el desarrollo de las modificaciones por razón de concordancia y que se había prestado la debida atención al interés público.

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

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría (Ref: Apartados 5 y 17)

…

Riesgo de auditoría

…

Riesgos de incorrección material

…

A42. La valoración de los riesgos de incorrección material puede expresarse en términos cuantitativos, tales como porcentajes, o en términos no cuantitativos. En cualquier caso, la necesidad de que el auditor realice valoraciones del riesgo adecuadas es más importante que los diferentes enfoques que pueda emplear para ello. Por lo general, las NIA no se refieren por separado al riesgo inherente y al riesgo de control, sino a una valoración combinada de los "riesgos de incorrección material". No obstante, la NIA 540 (Revisada)[264] requiere una valoración por separado del riesgo inherente y del riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, incluidos los riesgos significativos, para las estimaciones contables de conformidad con la NIA 330[265]. Para identificar y valorar los riesgos de incorrección material de tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos distintos de las estimaciones contables el auditor puede hacer valoraciones separadas o combinadas del riesgo inherente y de control, dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría y de las consideraciones prácticas que tenga en cuenta…

---

[264] NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar apartado 16

[265] NIA 330, apartado 7(b)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 230, Documentación de auditoría

…

Requerimientos

…

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida

Estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría

8. El auditor preparará documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de: (Ref: Apartados A2–A5, A16–A17)

(a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en cumplimiento de las NIA y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (Ref: Apartados A6–A7)
(b) los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida; y
(c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas, y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones. (Ref: Apartados A8–A11)

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Documentación del cumplimiento de las NIA (Ref: Apartado 8(a))

…

A7. La documentación de auditoría proporciona evidencia de que la auditoría cumple con las NIA. Sin embargo, no es necesario ni factible que el auditor documente cada cuestión considerada, o cada juicio aplicado, en la auditoría. Además, no es necesario que el auditor documente de forma separada (mediante un listado de comprobaciones, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo de auditoría. Por ejemplo:

- La existencia de un plan de auditoría adecuadamente documentado demuestra que el auditor ha planificado la auditoría.
- La existencia en el archivo de auditoría de una carta de encargo firmada demuestra que el auditor ha acordado las condiciones del encargo de la auditoría con la dirección o, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad.
- Un informe de auditoría que contenga una opinión con salvedades sobre los estados financieros adecuadamente fundamentada demuestra que el auditor ha cumplido los requerimientos para expresar una opinión con salvedades de conformidad con las circunstancias especificadas en las NIA.
- En relación con los requerimientos aplicables con carácter general durante toda la auditoría, se puede demostrar su cumplimiento en el archivo de auditoría de varias formas:
    - Por ejemplo, puede no existir una única manera de documentar el escepticismo profesional del auditor. Sin embargo, la documentación de auditoría puede proporcionar evidencia del escepticismo profesional mostrado por el auditor de conformidad con las NIA. Por ejemplo, en relación con las estimaciones contables, cuando la evidencia de auditoría comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, documentar el modo en que el auditor evaluó esa

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al formarse una conclusión acerca de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.

- Asimismo, a través de la documentación de auditoría se puede evidenciar de diversas formas que el socio del encargo se ha responsabilizado de la dirección, supervisión y realización de la auditoría de conformidad con las NIA. Esto puede incluir documentación sobre la oportuna participación del socio del encargo en aspectos de la auditoría, tales como su participación en las discusiones del equipo requeridas por la NIA 315 (Revisada)[266].

…

Documentación de cuestiones significativas y de juicios profesionales significativos relacionados con estas (Ref: Apartado 8(c))

…

A10. Los siguientes son ejemplos de circunstancias en las que, de acuerdo con el apartado 8, resulta adecuado preparar documentación de auditoría relativa a la aplicación del juicio profesional, cuando las cuestiones y los correspondientes juicios sean significativos:

- Las bases para las conclusiones del auditor cuando un requerimiento establezca que el auditor "considerará" determinada información o factores y dicha consideración sea significativa en el contexto del encargo concreto.
- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la razonabilidad de aspectos con respecto a los cuales se realizan juicios subjetivos por parte de la dirección.
- Las bases para la evaluación por el auditor de si una estimación contable y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.
- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la autenticidad de un documento cuando se ha llevado a cabo una investigación adicional (tal como la correcta utilización de un experto o de procedimientos de confirmación) como consecuencia de condiciones identificadas durante la realización de la auditoría que llevaron al auditor a considerar que el documento podía no ser auténtico.
- Cuando es aplicable la NIA 701[267], la determinación por parte del auditor de las cuestiones clave de la auditoría o la determinación de que no hay cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar.

…

Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA

…

Anexo

(Ref: Apartado 1)

• NIA 540, Auditoría de estimaciones contablesy de la correspondiente información a revelar - apartado 3923

…

[266] NIA 315 (Revisada), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, apartado 10

[267] NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de las estimaciones contables en los estados financieros con respecto al fraude

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

A47. La NIA 540 (Revisada) también requiere una revisión retrospectiva. Dicha revisión se realiza como procedimiento de valoración del riesgo con el fin de obtener información sobre la eficacia de las estimaciones contables anteriores, evidencia de auditoría sobre el desenlace o, cuando proceda, para la consiguiente nueva estimación posterior realizadas por la dirección para sustentar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material del periodo actual, y como evidencia de auditoría de cuestiones que puede ser necesario revelar en los estados financieros, como la incertidumbre en la estimación. 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 540(Revisada).

…

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

…

Requerimientos

…

Cuestiones que deben comunicarse

…

Hallazgos significativos de la auditoría

16. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las siguientes cuestiones: (Ref: Apartados A17–A18)

(a) la opinión del auditor relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros. Cuando proceda, el auditor explicará a los responsables del gobierno de la entidad los motivos por los que considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad; (Ref: Apartados A19–A20)
(b) en su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría; (Ref: Apartado A21)
(c) excepto en el caso en el que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección:
    (i) las cuestiones significativas puestas de manifiesto durante la realización de la auditoría que fueron discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a esta; y (Ref: Apartado A22)
    (ii) las manifestaciones escritas que el auditor solicite;
(d) en su caso, las circunstancias que afectan a la estructura y contenido del informe de auditoría; y (Ref: Apartados A23–A25)
(e) cualquier otra cuestión que haya surgido durante la realización de la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, sea relevante para la supervisión del proceso de información financiera. (Ref: Apartados A26–A28)

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Cuestiones que deben comunicarse

…

Hallazgos significativos de la auditoría

…

Aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables (Ref: Apartado 16(a))

A19. Los marcos de información financiera normalmente permiten a la entidad realizar estimaciones contables y formular juicios sobre las políticas contables y sobre la información a revelar en los estados financieros, por

ejemplo, en relación con la utilización de hipótesis clave en la realización de estimaciones contables. Además, las disposiciones legales o reglamentarias o los marcos de información financiera pueden requerir que se revele un resumen de las políticas contables significativas o que se haga referencia a las "estimaciones contables críticas" o a las "políticas y prácticas contables críticas" para identificar y proporcionar información adicional a los usuarios acerca de los juicios más difíciles, subjetivos o complejos formulados por la dirección en la preparación de los estados financieros.

A20. Como resultado, el punto de vista del auditor sobre los aspectos subjetivos de los estados financieros puede ser especialmente relevante para los responsables del gobierno de la entidad en el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión del proceso de información financiera. Por ejemplo, en relación con las cuestiones descritas en el apartado A19, los responsables del gobierno de la entidad pueden tener interés en la opinión del auditor acerca del grado en que la complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente afectan a la selección y aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados en la realización de una estimación contable significativa, así como en la evaluación del auditor de si la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar en los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Una comunicación abierta y constructiva sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad también puede incluir comentarios sobre si determinadas prácticas contables significativas son aceptables y sobre la calidad de la información revelada. Cuando proceda, ello puede incluir si el auditor considera que una práctica contable significativa de la entidad relacionada con estimaciones contables no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad. Por ejemplo, cuando un método alternativo aceptable para realizar una estimación contable sería, a juicio del auditor, más adecuado. En el anexo 2 se enumeran algunas cuestiones que pueden incluirse en dicha comunicación.

…

Anexo 1 Requerimientos específicos en la NICC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

(Ref: Apartado 3)

En este anexo se identifican los apartados de la NICC 1[268] y de otras NIA que establecen requerimientos de comunicar asuntos específicos con los responsables del gobierno de la entidad. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- 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 30 (a).
- NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude – apartados 21, 38(c) (i) y 40-42
- NIA 250, Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros – apartados 14, 19 y 22-24
- NIA 265, Comunicación a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad de las deficiencias en el control interno – apartado 9.
- NIA 450, Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría – apartados 12-13
- NIA 505, Confirmaciones externas – apartado 9
- NIA 510, Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura – apartado 7
- NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar - apartado 38
- NIA 550, Partes vinculadas – apartado 27

[268] 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

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

- NIA 560, Hechos posteriores al cierre – apartados 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) y 17
- NIA 570 (Revisada) Empresa en funcionamiento – apartado 25
- NIA 600, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes) – apartado 49
- NIA 610 (Revisada 2013) Utilización del trabajo de los auditores internos – apartados 20 y 31.
- NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros – apartado 46.
- NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente – apartado 17.
- NIA 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente – apartados 12, 14, 23 y 30
- NIA 706 (Revisada), Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente – apartado 12.
- NIA 710, Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos. – apartado 18.
- NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información – apartados 17– 19.

Anexo 2 Aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables

(Ref: Apartados 16(a), A19–A20)

La comunicación exigida en el apartado 16(a) y comentada en los apartados A19–A20 puede incluir asuntos tales como:

Políticas contables

…

Estimaciones contables y la correspondiente información a revelar

El Anexo 2 de la NIA 540 (Revisada) incluye cuestiones sobre las que el auditor puede considerar comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad relativas a aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad relacionadas con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar.

Estados financieros

…

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 500, Evidencia de auditoría

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

2. Esta NIA es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría. Otras NIA tratan de aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 315 (Revisada)[269]), de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA 570 (Revisada)[270]), de procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA 520[271]) y de la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA 200[272] y NIA 330[273]).

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 diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

Definiciones

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

(a) Registros contables: registros de asientos contables iniciales y documentación de soporte, tales como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; libros principales y libros auxiliares; asientos en el libro diario y otros ajustes de los estados financieros que no se reflejen en asientos en el libro diario; y registros tales como hojas de trabajo y hojas de cálculo utilizadas para la imputación de costes, cálculos, conciliaciones e información a revelar.
(b) Adecuación (de la evidencia de auditoría): medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

---

[269] NIA 315 (Revisada), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno

[270] NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento

[271] NIA 520, Procedimientos analíticos

[272] NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría

[273] NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(c) Evidencia de auditoría: información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como información obtenida de otras fuentes.

(cA) Fuente de información externa: una persona u organización externa que proporciona información que ha sido utilizada por la entidad en la preparación de los estados financieros o que ha sido obtenida por el auditor como evidencia de auditoría, cuando dicha información es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios. Cuando la información haya sido proporcionada por una persona u organización que actúe en calidad de experto de la dirección, organización de servicios[274] o experto del auditor[275], la persona u organización no se considera una fuente de información externa en relación con esa información concreta. (Ref: Apartados A1A-A1C)

(d) Experto de la dirección: persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese ámbito se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.
(e) Suficiencia (de la evidencia de auditoría): medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.

Requerimientos

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada

6. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartados A1-A25)

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

7. Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor considerará la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría incluida la información obtenida de una fuente de información externa. (Ref: Apartados A26–A33-A33g)

8. Si la información a utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, el auditor, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para los fines del auditor: (Ref: Apartados A34–A36)

(a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto; (Ref: Apartados A37-A43)
(b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto; y (Ref: Apartados A44-A47)
(c) evaluará la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente. (Ref: Apartado A48)

9. Al utilizar información generada por la entidad, el auditor evaluará si, para sus fines, dicha información es suficientemente fiable, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias:

(a) la obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información; y (Ref: Apartados A49-A50)

[274] NIA 402, Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios, apartado 8

[275] NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor apartado 6

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

(b) la evaluación de la información para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor. (Ref: Apartado A51)

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría

10. Al realizar el diseño de las pruebas de controles y de las pruebas de detalle, el auditor determinará medios de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría. (Ref: Apartados A52-A56)

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad

11. El auditor determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría que sean necesarias para resolver la cuestión, y considerará, en su caso, el efecto de esta sobre otros aspectos de la auditoría (Ref: Apartado A57) si:

(a) la evidencia de auditoría obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra fuente; o
(b) el auditor tiene reservas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Fuentes de información externas (Ref: Apartado 5(cA))

A1a. Las fuentes de información externas pueden incluir servicios de tasación, organizaciones gubernamentales, bancos centrales o mercados de valores reconocidos. Los ejemplos de información que puede obtenerse de fuentes de información externa incluyen:

- precios y datos relacionados;
- información macroeconómica como tasas de desempleo y de crecimiento económico históricas o previstas; o datos censales;
- datos del historial de crédito;
- información sectorial específica como; por ejemplo, un índice del coste de las reclamaciones en determinados sectores o información sobre los índices o posición con relación a la audiencia utilizados para determinar los ingresos por publicidad en el sector del entretenimiento; y
- tablas de mortalidad utilizadas para determinar los pasivos en los sectores del seguro y pensiones.

A1b. Es más probable que un conjunto concreto de información sea adecuado para su uso por un amplio rango de usuarios y menos probable que esté sujeto a influencia por un usuario concreto si la persona u organización externa lo proporciona al público de manera gratuita o lo pone a disposición de un amplio rango de usuarios a cambio del pago de un precio. Puede requerirse juicio para determinar si la información es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios teniendo en cuenta la capacidad de la entidad de influir en la fuente de información externa.

A1c. Una persona u organización externa no puede ser a la vez una fuente de información externa y un experto de la dirección, o una organización de servicios o un experto del auditor con relación a un conjunto de información concreto.

A1d. Sin embargo, una persona u organización externa puede, por ejemplo, estar actuando como un experto de la dirección cuando proporciona un conjunto de información concreto y como una fuente de información externa

cuando proporciona otro conjunto de información diferente. En algunas circunstancias, será necesario el juicio profesional para determinar si una persona u organización externa está actuando como fuente de información externa o como experto de la dirección con relación a un conjunto de información concreto. En otras circunstancias, la distinción puede ser clara. Por ejemplo:

- Una persona u organización externa puede estar proporcionando información sobre precios inmobiliarios que es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios, por ejemplo, información normalmente disponible relativa a una región geográfica, y determinarse que se trata de una fuente de información externa con relación a ese conjunto de información. La misma organización externa puede estar también actuando como experto de la dirección o del auditor cuando proporciona valoraciones por encargo relacionadas con la cartera de inmuebles de la entidad específicamente adaptadas a los hechos y circunstancias de la entidad.
- Algunas organizaciones actuariales publican tablas de mortalidad para uso general que, cuando son utilizadas por una entidad, en general, podrían considerarse como una fuente de información externa. La misma organización actuarial puede ser un experto de la dirección con relación a otra información diferente adaptada a las circunstancias específicas de la entidad para ayudar a la dirección a determinar el pasivo por pensiones de varios de sus planes de pensiones.
- Una persona o una organización pueden disponer de especialización en la aplicación de modelos para estimar el valor razonable de valores negociables para los que no existe un mercado observable. Si la persona o la organización externa aplican dicha especialización al realizar una estimación específica para la entidad y ese trabajo lo utiliza la dirección en la preparación de sus estados financieros, esa persona u organización externa probablemente sea un experto de la dirección con respecto a dicha información. Si, por el contrario, dicha persona u organización externa se limita a proporcionar al público precios o datos de precios relativos a transacciones privadas, y la entidad los utiliza en sus propios métodos de estimación, la persona u organización externa es probablemente una fuente de información externa con respecto a dicha información.
- Una persona u organización externa puede publicar información adecuada para un amplio rango de usuarios sobre riesgos o condiciones en un sector. Si una entidad la usa para preparar la información a revelar sobre riesgos (por ejemplo, en cumplimiento de lo dispuesto en la NIIF 7[276]), normalmente dicha información se consideraría procedente de una fuente externa de información. Sin embargo, si el mismo tipo de información ha sido encargada específicamente por la entidad para utilizar su especialización en el desarrollo de estos riesgos, adaptada a las circunstancias de la entidad, es probable que la persona u organización externa esté actuando como experto de la dirección.
- Una persona u organización externa puede aplicar su especialización proporcionando información acerca de tendencias de mercado actuales y futuras que pone a disposición de un amplio rango de usuarios y que son adecuadas para su uso por ellos. Si la entidad la usa como ayuda para tomar decisiones acerca de hipótesis que se vayan a utilizar en la realización de estimaciones contables, dicha información se considerará probablemente que procede de una fuente de información externa. Si el mismo tipo de información ha sido encargada por la entidad para analizar tendencias actuales o futuras aplicables a hechos y circunstancias específicos de la entidad, es probable que la persona u organización externa esté actuando como experto de la dirección.

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 6)

A1. La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de esta para la auditoría actual[277]) o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además, los registros contables de la entidad y otras fuentes internas de la entidad son unas fuentes importantes de evidencia de auditoría. La información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección u obtenerse de una fuente de información externa La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Además, en algunos casos, la ausencia de información (por ejemplo, la

[276] Norma Internacional de Información Financiera 7 (NIIF), Instrumentos financieros: Información a revelar

[277] NIA 315 (Revisada), apartado 9

negativa de la dirección proporcionar una manifestación que se le haya solicitado) se utiliza por el auditor y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría.

A2. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría. Los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución y procedimientos analíticos, a menudo combinados entre sí, además de la indagación. Aunque la indagación puede proporcionar evidencia de auditoría importante, e incluso puede proporcionar evidencia de una incorrección, normalmente no proporciona, por sí sola, evidencia de auditoría suficiente sobre la ausencia de una incorrección material en las afirmaciones, ni sobre la eficacia operativa de los controles.

A3. Tal y como se explica en la NIA 200[278], la seguridad razonable se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo.

A4. La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración del auditor del riesgo de que existan incorrecciones (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor evidencia de auditoría podrá ser requerida), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.

A5. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su naturaleza y procedencia, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

A6. La NIA 330 requiere que el auditor concluya sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada[279]. La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, es una cuestión de juicio profesional. La NIA 200 hace referencia a cuestiones tales como la naturaleza de los procedimientos de auditoría, la oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio, que son factores relevantes cuando el auditor aplica su juicio profesional para determinar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Fuentes de evidencia de auditoría

A7. Parte de la evidencia de auditoría se obtiene aplicando procedimientos de auditoría para verificar los registros contables, por ejemplo, mediante análisis y revisión, reejecutando procedimientos llevados a cabo en el proceso de información financiera, así como conciliando cada tipo de información con sus diversos usos. Mediante la aplicación de dichos procedimientos de auditoría, el auditor puede determinar que los registros contables son internamente congruentes y concuerdan con los estados financieros.

A8. Normalmente se obtiene más seguridad a partir de evidencia de auditoría congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia de auditoría considerados de forma individual. Por ejemplo, la obtención de información corroborativa de una fuente independiente de la entidad puede aumentar la seguridad que obtiene el auditor de una evidencia de auditoría que se genera internamente, como puede ser la evidencia que proporcionan los registros contables, las actas de reuniones o una manifestación de la dirección.

---

[278] NIA 200, apartado 5

[279] NIA 330, apartado 26

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A9. La información procedente de fuentes independientes de la entidad que el auditor puede utilizar como evidencia de auditoría puede incluir confirmaciones de terceros e información de una fuente de información externa, informes de analistas y datos comparables sobre competidores (datos de referencia).

Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría

A10. Tal como las NIA 315 (Revisada) y 330 requieren y explican en detalle, la evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión del auditor se obtiene mediante la aplicación de:

(a) procedimientos de valoración del riesgo y
(b) procedimientos de auditoría posteriores, que comprenden:
  (i) pruebas de controles, cuando las requieran esta NIA o cuando el auditor haya decidido realizarlas y
  (ii) procedimientos sustantivos, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

A11. Los procedimientos de auditoría descritos en los apartados A14 a A25 siguientes pueden utilizarse como procedimientos de valoración del riesgo, como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, dependiendo del contexto en el que el auditor los aplique. Tal y como se explica en la NIA 330, la evidencia de auditoría obtenida de auditorías anteriores puede proporcionar, en determinadas circunstancias, evidencia de auditoría adecuada, siempre y cuando el auditor aplique procedimientos de auditoría para determinar que sigue siendo relevante[280].

A12. La naturaleza y el momento de realización de los procedimientos de auditoría que han de aplicarse pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato electrónico o sólo en algunos momentos o en periodos de tiempo determinados. Por ejemplo, puede ocurrir que ciertos documentos fuente, como órdenes de compra y facturas, existan sólo en formato electrónico, cuando la entidad utiliza comercio electrónico, o que se descarten tras ser escaneados, cuando la entidad utiliza sistemas de procesamiento de imágenes para facilitar el almacenamiento y la consulta.

A13. Determinada información electrónica puede no ser recuperable tras un periodo de tiempo específico; por ejemplo, si los archivos han cambiado y si no existen copias de seguridad. Por consiguiente, el auditor puede considerar necesario, como consecuencia de las políticas de conservación de datos de la entidad, solicitar la conservación de cierta información para su revisión o aplicar procedimientos de auditoría en el momento en el que la información está disponible.

Inspección

A14. La inspección implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico de un activo. El examen de los registros o documentos proporciona evidencia de auditoría con diferentes grados de fiabilidad, dependiendo de la naturaleza y la fuente de aquellos, y, en el caso de registros y documentos internos, de la eficacia de los controles sobre su elaboración. Un ejemplo de inspección utilizada como prueba de controles es la inspección de registros en busca de evidencia de autorización.

A15. Algunos documentos constituyen, directamente, evidencia de auditoría sobre la existencia de un activo; por ejemplo, un documento que sea un instrumento financiero, como una acción o un bono. Es posible que la inspección de dichos documentos no proporcione necesariamente evidencia de auditoría sobre su propiedad o su valor. Adicionalmente, la inspección de un contrato ejecutado puede proporcionar evidencia de auditoría

[280] NIA 330, apartado A35

relevante con respecto a la aplicación de las políticas contables por la entidad, como el reconocimiento de ingresos.

A16. La inspección de activos tangibles puede proporcionar evidencia de auditoría fiable con respecto a su existencia, pero no necesariamente sobre los derechos y obligaciones de la entidad o sobre la valoración de los activos. La inspección de partidas individuales de las existencias puede añadirse a la observación del recuento de las existencias.

Observación

A17. La observación consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicados por otras personas; por ejemplo, la observación por el auditor del recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la observación de la ejecución de actividades de control. La observación proporciona evidencia de auditoría sobre la realización de un proceso o procedimiento, pero está limitada al momento en el que tiene lugar la observación y por el hecho de que observar el acto puede afectar al modo en que se realiza el proceso o el procedimiento. Véase la NIA 501 para orientaciones adicionales sobre la observación de un recuento de existencias[281].

Confirmación externa

A18. Una confirmación externa constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio. Los procedimientos de confirmación externa con frecuencia son relevantes cuando se trata de afirmaciones relacionadas con determinados saldos contables y sus elementos. Sin embargo, las confirmaciones externas no tienen que limitarse necesariamente solo a saldos contables. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación de los términos de acuerdos o de transacciones de una entidad con terceros; la solicitud de confirmación puede tener por objeto preguntar si se ha introducido alguna modificación en el acuerdo, y, de ser así, los datos al respecto. Los procedimientos de confirmación externa también se utilizan para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de determinadas condiciones; por ejemplo, la ausencia de un "acuerdo paralelo" que pueda influir en el reconocimiento de ingresos. Véase la NIA 505 para orientaciones adicionales[282].

Recálculo

A19. El recálculo consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros. El recálculo se puede realizar manualmente o por medios electrónicos.

Reejecución

A20. La reejecución implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.

Procedimientos analíticos

A21. Los procedimientos analíticos consisten en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que razonablemente quepa suponer que existan entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, si es necesario, la investigación de variaciones o

[281] NIA 501, Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas

[282] NIA 505, Confirmaciones externas

de relaciones identificadas que resultan incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo. Véase la NIA 520 para orientaciones adicionales.

Indagación

A22. La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad. La indagación se utiliza de forma extensiva a lo largo de la auditoría y adicionalmente a otros procedimientos de auditoría. Las indagaciones pueden variar desde la indagación formal planteada por escrito hasta la indagación verbal informal. La evaluación de las respuestas obtenidas es parte integrante del proceso de indagación.

A23. Las respuestas a las indagaciones pueden proporcionar al auditor información que no poseía previamente o evidencia de auditoría corroborativa. Por el contrario, las respuestas podrían proporcionar información que difiera significativamente de otra información que el auditor haya obtenido; por ejemplo, información relativa a la posibilidad de que la dirección eluda los controles. En algunos casos, las respuestas a las indagaciones constituyen una base para que el auditor modifique o aplique procedimientos de auditoría adicionales.

A24. Si bien la corroboración de la evidencia obtenida mediante indagaciones es a menudo de especial importancia, en el caso de indagaciones sobre la intención de la dirección, la información disponible para confirmar dicha intención de la dirección puede ser limitada. En estos casos, el conocimiento de los antecedentes de la dirección a la hora de llevar a cabo sus intenciones declaradas, las razones declaradas por la dirección para elegir una vía de actuación determinada y la capacidad de la dirección para adoptar una vía de actuación específica pueden proporcionar información relevante para corroborar la evidencia obtenida mediante indagaciones.

A25. Con respecto a algunas cuestiones, el auditor puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, para confirmar las respuestas a las indagaciones verbales. Véase la NIA 580 para orientaciones adicionales[283].

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

Relevancia y fiabilidad (Ref: Apartado 7)

A26. Como se indica en el apartado A1, aunque la evidencia de auditoría se obtiene principalmente de los procedimientos de auditoría aplicados en el transcurso de la auditoría, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, como, por ejemplo, de auditorías anteriores, en determinadas circunstancias, de procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes y del cumplimiento de determinadas responsabilidades adicionales establecidas en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables (por ejemplo, en relación con el incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias). La calidad de toda la evidencia de auditoría se ve afectada por la relevancia y la fiabilidad de la información en la que se basa.

Relevancia

A27. La relevancia se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría, o su pertinencia al respecto, y, en su caso, con la afirmación que se somete a comprobación. La relevancia de la información que se utilizará como evidencia de auditoría puede verse afectada por la orientación de las pruebas. Por ejemplo, si el objetivo de un procedimiento de auditoría es comprobar si existe una sobrevaloración en relación

[283] NIA 580, Manifestaciones escritas

con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas puede ser un procedimiento de auditoría relevante. En cambio, cuando se comprueba si existe una infravaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas no sería relevante, pudiendo serlo la realización de pruebas sobre cierta información, como pagos posteriores, facturas impagadas, cuentas de proveedores y albaranes de entrada sin la correspondiente factura.

A28. Un conjunto determinado de procedimientos de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría que sea relevante para determinadas afirmaciones, pero no para otras. Por ejemplo, la inspección de documentos relacionados con el cobro de cuentas a cobrar después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría con respecto a la existencia y a la valoración, pero no necesariamente con respecto al corte de operaciones. De forma similar, la obtención de evidencia de auditoría con respecto a una afirmación concreta, como por ejemplo, la realidad de ciertas existencias, no sustituye la obtención de evidencia de auditoría referente a otra afirmación, como, por ejemplo, la valoración de dichas existencias. Por otra parte, con frecuencia, evidencia de auditoría procedente de diferentes fuentes o de naturaleza diferente puede ser relevante para una misma afirmación.

A29. Las pruebas de controles están destinadas a evaluar la eficacia operativa de los controles para la prevención, detección y corrección de las incorrecciones materiales en las afirmaciones. El diseño de pruebas de controles a fin de obtener evidencia de auditoría relevante incluye la identificación de condiciones (características o atributos) indicativas de la ejecución del control, y condiciones que indican una desviación con respecto a la ejecución adecuada. El auditor podrá así realizar pruebas sobre la presencia o ausencia de dichas condiciones.

A30. Los procedimientos sustantivos están destinados a detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Comprenden pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos. El diseño de procedimientos sustantivos incluye identificar condiciones relevantes para el objetivo de la prueba que indican una incorrección en la afirmación correspondiente.

Fiabilidad

A31. La fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría y, por lo tanto, de la propia evidencia de auditoría, se ve afectada por su origen y su naturaleza, así como por las circunstancias en las que se obtiene, incluido, cuando sean relevantes, los controles sobre su preparación y conservación. Por lo tanto, las generalizaciones sobre la fiabilidad de diversas clases de evidencia de auditoría están sujetas a importantes excepciones. Incluso en el caso de que la información que se vaya a utilizar como evidencia de auditoría se obtenga de fuentes externas a la entidad, es posible que existan circunstancias que puedan afectar a su fiabilidad. Por ejemplo, la información obtenida de una fuente independiente de la entidad puede no ser fiable si la fuente no está bien informada, o un experto de la dirección puede carecer de objetividad. Teniendo en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia de auditoría:

- La fiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta si se obtiene de fuentes externas independientes de la entidad.
- La fiabilidad de la evidencia de auditoría que se genera internamente aumenta cuando los controles relacionados aplicados por la entidad, incluido los relativos a su preparación y conservación, son eficaces.
- La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, la indagación sobre la aplicación de un control).
- La evidencia de auditoría en forma de documento, ya sea en papel, soporte electrónico u otro medio, es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida verbalmente (por ejemplo, un acta de una reunión realizada en el momento en que tiene lugar la reunión es más fiable que una manifestación verbal posterior sobre las cuestiones discutidas).
- La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más fiable que la evidencia de auditoría proporcionada por fotocopias o facsímiles, o documentos que han sido filmados, digitalizados o convertidos,

de cualquier otro modo, en formato electrónico, cuya fiabilidad puede depender de los controles sobre su preparación y conservación.

A32. La NIA 520 proporciona orientaciones adicionales sobre la fiabilidad de los datos utilizados para diseñar procedimientos analíticos que sean procedimientos sustantivos[284].

A33. La NIA 240 trata de las circunstancias en las que el auditor tiene motivos para pensar que un documento puede no ser auténtico, o puede haber sido modificado sin que dicha modificación le haya sido comunicada[285].

El apartado A33a es una modificación de concordancia de la NIA 500 resultante de la aprobación de la NIA 250 (Revisada).

A33a. La NIA 250 (Revisada)[286] proporciona orientaciones adicionales con respecto al cumplimiento de cualquier responsabilidad adicional establecida en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables en relación con los incumplimiento identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad que pueda aportar información adicional relevante para el trabajo del auditor de conformidad con las NIA y la valoración de las implicaciones de dichos incumplimientos en relación con otros aspectos de la auditoría.

Fuentes de información externas

A33b. El apartado 7 requiere al auditor considerar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa que se utilizará como evidencia de auditoría independientemente de si dicha información ha sido utilizada por la entidad en la preparación de los estados financieros o si ha sido obtenida por el auditor. Para la información obtenida de una fuente de información externa, esta consideración puede, en algunos casos, incluir evidencia de auditoría sobre la fuente de información externa o sobre la preparación de información por parte de la fuente de información externa a través del diseño y realización de procedimientos de auditoría posteriores de conformidad con la NIA 330 o, cuando sea aplicable, la NIA 540 (Revisada)[287].

A33c. Obtener un conocimiento de por qué la dirección o, en su caso, un experto de la dirección usa una fuente de información externa y de cómo se consideró la relevancia y fiabilidad de la información (incluidas su exactitud e integridad) puede ayudar a proporcionar información a la consideración del auditor de la relevancia y fiabilidad de dicha información.

A33d. Los siguientes factores pueden ser importantes al considerar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa, incluidas su exactitud e integridad, y teniendo en cuenta que algunos de esos factores pueden ser relevantes únicamente cuando la información haya sido utilizada por la dirección en la preparación de los estados financieros o cuando haya sido obtenida por el auditor:

- La naturaleza y autoridad de la fuente de información externa. Por ejemplo, un banco central o la oficina gubernamental de estadística con un mandato legislativo de proporcionar información sectorial al público probablemente es una autoridad para ciertos tipos de información;
- la capacidad de influir en la información obtenida a través de relaciones entre la entidad y la fuente de información;

[284] NIA 520, apartado 5(a)

[285] NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude, apartado 13

[286] NIA 250 (Revisada), Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros, apartado 9

[287] NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar, apartado 16

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

- la competencia y reputación de la fuente de información externa con relación a la información incluido si, según el juicio profesional del auditor, la información es, de manera rutinaria, proporcionada por una fuente con una trayectoria en proporcionar información fiable;
- la experiencia previa del auditor con respecto a la fiabilidad de la información proporcionada por la fuente de información externa;
- evidencia de aceptación general del mercado por parte de los usuarios de la relevancia y/o fiabilidad de la información de una fuente de información externa con un propósito similar al que tiene la información que ha sido utilizada por la dirección o por el auditor;
- si la entidad tiene establecidos controles para tratar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida y utilizada;
- si la fuente de información externa acumula información general del mercado o si participa directamente en «fijar» transacciones de mercado;
- si la información es adecuada para su uso en la forma en que ha sido usada y, en su caso, fue desarrollada teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable;
- Información alternativa que puede contradecir la información utilizada;
- la naturaleza y extensión de las exenciones de responsabilidad u otro texto restrictivo sobre la información obtenida;
- información acerca de los métodos utilizados en la preparación de la información, de cómo se aplican, incluido, en su caso, cómo se han utilizado los modelos en dicha aplicación, y los controles; y
- cuando esté disponible, información relevante para la consideración de lo adecuado de las hipótesis y otra información aplicada por las fuentes de información externa para desarrollar la información obtenida.

A33e. La naturaleza y extensión de la consideración por el auditor tiene en cuenta los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones para las que el uso de información externa es relevante, el grado en el que el uso de dicha información es relevante para los motivos de los riesgos de incorrección material y la posibilidad de que la información de fuentes externas pueda no ser fiable (por ejemplo, si procede o no de una fuente fiable). Basándose en la consideración del auditor de las cuestiones descritas en el apartado A33b, el auditor puede determinar que es necesario un mayor conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, de conformidad con la NIA 315 (Revisada), o que son adecuados en las circunstancias procedimientos de auditoría posteriores, de conformidad con la NIA 330[288] y con la NIA 540 (Revisada)[289], en su caso, para responder a los riesgos valorados de incorrección material relacionados con el uso de información procedente de una fuente externa. Estos procedimientos pueden incluir lo siguiente:

- Realizar una comparación entre la información obtenida de la fuente de información externa e información obtenida de una fuente de información alternativa independiente.
- Cuando sea pertinente a la consideración del uso por la dirección de una fuente de información externa, obtener un conocimiento de los controles establecidos por la dirección para considerar la fiabilidad de la información procedente de fuentes externas y, posiblemente, comprobar la eficacia operativa de dichos controles.
- Realizar procedimientos para obtener información de la fuente de información externa para conocer sus procesos, técnicas e hipótesis con objeto de identificar, conocer y, de ser aplicable, comprobar la eficacia operativa de sus controles.

A33f. En algunas situaciones, puede existir un único proveedor de determinada información, por ejemplo, información de un banco central, como la tasa de inflación, o un único organismo reconocido en un sector. En estos casos, la determinación por el auditor de la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría que pueden ser adecuados en las circunstancias se ve influido por la naturaleza y credibilidad de la fuente de información, los riesgos valorados de incorrección material, para los cuales dicha información externa es relevante, y el grado en que el uso de esa información es relevante para los motivos del riesgo valorado de incorrección material. Por ejemplo, cuando la información procede de una fuente autorizada creíble, la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores puede ser menor, como corroborar la información en el sitio web de la fuente o en información publicada. En otros casos, si una fuente no es evaluada como creíble, el auditor puede determinar que son adecuados unos procedimientos más extensos y, en ausencia de una fuente de

[288] NIA 330, apartado 6

[289] NIA 540 (Revisada), apartado 30

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

información alternativa independiente con la que comparar, puede considerar si realizar procedimientos para obtener información de la fuente de información externa es adecuado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A33g. Cuando el auditor no tiene una base suficiente para considerar la relevancia y fiabilidad de la información procedente de una fuente externa, el auditor puede tener una limitación al alcance si no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada a través de procedimientos alternativos. Cualquier limitación al alcance impuesta se evalúa de conformidad con los requerimientos de la NIA 705 (Revisada)[290].

Fiabilidad de la información generada por un experto de la dirección (Ref: Apartado 8)

A34. La preparación de los estados financieros de una entidad puede requerir especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, como cálculos actuariales, valoraciones o datos tecnológicos. La entidad puede emplear o contratar a expertos en dichos campos para obtener la especialización necesaria para preparar los estados financieros. No hacerlo así, cuando dicha especialización es necesaria, aumenta los riesgos de incorrección material.

A35. En el caso de que la información que se va a utilizar como evidencia de auditoría se haya preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, es de aplicación el requerimiento del apartado 8 de esta NIA. Por ejemplo, una persona o una organización pueden disponer de especialización en la aplicación de modelos para estimar el valor razonable de valores negociables para los que no existe un mercado observable. Si la persona o la organización aplican dicha especialización al realizar una estimación que la entidad utiliza en la preparación de sus estados financieros, esa persona u organización se considera un experto de la dirección y resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado 8. Si, por el contrario, dicha persona u organización se limita a proporcionar datos de precios relativos a transacciones privadas de los que no podría disponer la entidad de ningún otro modo y la entidad los utiliza en sus propios métodos de estimación, dicha información, en caso de que se utilice como evidencia de auditoría, está sujeta a lo dispuesto en el apartado 7 de esta NIA, considerándose información procedente de una fuente externa pero no la utilización de un experto de la dirección por parte de la entidad.

A36. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría en relación con los requerimientos del apartado 8 de esta NIA pueden verse afectados por cuestiones tales como:

- La naturaleza y complejidad de la materia tratada por el experto de la dirección.
- El riesgo de incorrección material en la materia.
- La disponibilidad de fuentes alternativas de evidencia de auditoría.
- 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 esta para proporcionar los servicios correspondientes.
- La medida en que la dirección puede ejercer control o influencia sobre el trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección está sujeto, en la realización de su trabajo, a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector.
- La naturaleza y extensión de cualquier control dentro de la entidad sobre el trabajo del experto de la dirección.
- El conocimiento y la experiencia del auditor en relación con el campo de especialización del experto de la dirección.
- La experiencia previa del auditor en relación con el trabajo de dicho experto.

Competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección (Ref: Apartado 8(a))

[290] NIA 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente, apartado 13

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A37. La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto de la dirección. La capacidad se refiere a la aptitud del experto de la dirección para ejercitar dicha competencia en las circunstancias concurrentes. Los factores que influyen en la capacidad pueden ser, por ejemplo, la ubicación geográfica, así como la disponibilidad de tiempo y recursos. La objetividad se refiere a los posibles efectos que un determinado sesgo de opinión, un conflicto de intereses o la influencia de terceros pueden tener sobre el juicio profesional o técnico del experto de la dirección. La competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección, así como cualquier control de la entidad sobre el trabajo de dicho experto, son factores importantes en relación con la fiabilidad de cualquier información generada por dicho experto.

A38. La información relativa a la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección puede proceder de diversas fuentes, tales como:

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto.
- Las discusiones con terceros que están familiarizados con el trabajo de dicho experto.
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, su pertenencia a un organismo profesional o una asociación del sector, su autorización para ejercer, u otras formas de reconocimiento externo.
- Los artículos publicados o libros escritos por el experto.
- Un experto del auditor, en su caso, que facilite a este último la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la información generada por el experto de la dirección.

A39. Las cuestiones relevantes para evaluar la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección incluyen el hecho de que el trabajo de dicho experto esté o no sujeto a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector; por ejemplo, normas éticas y otros requerimientos de pertenencia a un organismo profesional o a una asociación del sector, normas de acreditación de un organismo de autorización o requerimientos impuestos por disposiciones legales o reglamentarias.

A40. Entre otras cuestiones que pueden ser relevantes se incluyen las siguientes:

- La relevancia de la competencia del experto de la dirección en relación con la materia para la que se utilizará el trabajo de dicho experto, incluida cualquier área de especialidad dentro del campo de dicho experto. Por ejemplo, un determinado actuario puede estar especializado en seguros sobre la propiedad y de accidentes, pero puede tener una experiencia limitada en relación con el cálculo de pensiones.
- La competencia del experto de la dirección en relación con los requerimientos contables aplicables. Por ejemplo, el conocimiento de las hipótesis y de los métodos, incluidos los modelos, en su caso, que sean congruentes con el marco de información financiera aplicable.
- Si hechos inesperados, cambios 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, capacidad y objetividad del experto de la dirección a medida que avanza la auditoría.

A41. La objetividad puede verse afectada por un amplio espectro de circunstancias. Por ejemplo, amenazas de interés propio, de abogacía, de familiaridad, de autorrevisión y de intimidación. Las salvaguardas pueden reducir dichas amenazas y pueden crearse tanto mediante estructuras externas (por ejemplo, la organización profesional del experto de la dirección o disposiciones legales o reglamentarias) como a través del entorno de trabajo del experto de la dirección (por ejemplo, políticas y procedimientos de control de calidad)

A42. Aunque las salvaguardas no pueden eliminar todas las amenazas en relación con la objetividad de un experto de la dirección, algunas amenazas, como la intimidación, pueden ser de menos significatividad en el caso de un experto contratado por la entidad que en el caso de un experto empleado de la entidad, y la eficacia de salvaguardas tales como las políticas y los procedimientos de control de calidad puede ser mayor. Dado que la amenaza a la objetividad que se desprende del hecho de ser un empleado de la entidad siempre estará presente, normalmente no cabe esperar que existan más probabilidades de objetividad en un experto que sea empleado de la entidad que en el resto de los empleados de la entidad.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

A43. Para la evaluación de la objetividad de un experto contratado por la entidad, puede ser relevante discutir con la dirección y con dicho experto cualesquiera intereses y relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad del experto, y cualquier salvaguarda aplicable, incluido cualquier posible requerimiento profesional que sea aplicable al experto, así como evaluar si las salvaguardas son adecuadas. Entre los intereses y relaciones fuente de amenaza, cabe señalar los siguientes:

- Intereses financieros
- Relaciones de negocio y personales
- Prestación de otros servicios

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

A44. El conocimiento del trabajo del experto de la dirección incluye la comprensión del correspondiente campo de especialización. La labor de comprensión del correspondiente campo de especialización irá ligada a la decisión del auditor sobre si él mismo tiene la capacidad necesaria para evaluar el trabajo del experto de la dirección, o si necesita un experto propio con esta finalidad[291].

A45. Son relevantes para el conocimiento del auditor, entre otros, los siguientes aspectos del campo del experto de la dirección:

- Si el campo de dicho experto tiene áreas de especialización que sean relevantes para la auditoría.
- Si son aplicables normas profesionales o de otro tipo, así como requerimientos legales o reglamentarios.
- Las hipótesis y los métodos que utiliza el experto de la dirección, así como si están generalmente aceptados en el campo de dicho experto y son adecuados para los objetivos de información financiera.
- La naturaleza de los datos o información internos o externos que utiliza el experto de la dirección.

A46. En el caso de un experto de la dirección contratado por la entidad, normalmente existirá una carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito entre la entidad y el experto. La evaluación de dicho acuerdo, para la obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección, puede facilitar al auditor la determinación de la adecuación de los siguientes aspectos a efectos de sus objetivos:

- la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto.
- las funciones y responsabilidades respectivas de la dirección y del experto; y
- la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre la dirección y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba proporcionar el experto.

A47. En el caso de un experto de la dirección empleado por la entidad, es menos probable que exista un acuerdo escrito de este tipo. La indagación ante el experto y ante otros miembros de la dirección puede ser el modo más adecuado para que el auditor obtenga el conocimiento necesario.

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección (Ref: Apartado 8(c))

A48. Los aspectos que han de considerarse para la evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección como evidencia de auditoría con respecto a la correspondiente afirmación pueden ser, entre otros:

[291] NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor apartado 7

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

- la relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o de las conclusiones del experto, su congruencia con otra evidencia de auditoría, así como si se han reflejado adecuadamente en los estados financieros;
- en el caso de que el trabajo del experto implique el empleo de hipótesis y métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos; y
- cuando el trabajo del experto implique el empleo significativo de datos fuente, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente. y
- Si el trabajo de ese experto implica el uso de información procedente de una fuente de información externa, la relevancia y fiabilidad de esa información.

Información generada por la entidad y utilizada para los propósitos del auditor (Ref: Apartado 9(a) – (b))

A49. Con el fin de que el auditor obtenga evidencia de auditoría fiable, es necesario que la información generada por la entidad que se utilice para aplicar procedimientos de auditoría sea suficientemente completa y exacta. Por ejemplo, la eficacia de auditar los ingresos mediante la aplicación de precios estándar a los registros de volumen de ventas se ve afectada por la exactitud de la información sobre precios y por la integridad y exactitud de los datos sobre volumen de ventas. Del mismo modo, si el auditor tiene intención de realizar pruebas sobre una población de datos (por ejemplo, los pagos) en relación con una característica determinada (por ejemplo, la autorización), los resultados de la prueba serán menos fiables si la población de la que se han seleccionado elementos para la comprobación no está completa.

A50. La obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información puede llevarse a cabo conjuntamente con el propio procedimiento de auditoría aplicado a la información, cuando la obtención de dicha evidencia de auditoría forma parte integrante de dicho procedimiento. En otras situaciones, el auditor puede haber obtenido evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información mediante la realización de pruebas sobre los controles relativos a la preparación y conservación de la información. Sin embargo, en algunas situaciones el auditor puede determinar que son necesarios procedimientos de auditoría adicionales.

A51. En algunos casos, el auditor puede tener la intención de utilizar la información generada por la entidad para otros objetivos de la auditoría. Por ejemplo, el auditor puede tener previsto utilizar las mediciones de resultados de la entidad a efectos de procedimientos analíticos, o hacer uso de la información generada por la entidad para las actividades de seguimiento, tales como los informes de la función de auditoría interna. En estos casos, la adecuación de la evidencia de auditoría obtenida dependerá de que la información sea suficientemente precisa o detallada para los fines del auditor. Por ejemplo, las mediciones de resultados utilizadas por la dirección pueden no ser lo bastante precisas como para detectar incorrecciones materiales.

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría (Ref: Apartado 10)

A52. Una prueba será eficaz si proporciona evidencia de auditoría adecuada, de tal modo que, considerada junto con otra evidencia de auditoría obtenida o que se vaya a obtener, sea suficiente para los fines del auditor. Para la selección de los elementos sobre los que se realizarán las pruebas, el auditor deberá, de conformidad con el apartado 7, determinar la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría; el otro aspecto de la eficacia (la suficiencia) es una consideración importante a tener en cuenta para la selección de los elementos sobre las que se realizarán pruebas. Los medios a disposición del auditor para seleccionar dichos elementos son:

(a) la selección de todos los elementos (examen del 100%);
(b) la selección de elementos específicos y
(c) el muestreo de auditoría

La aplicación de cualquiera de estos medios o de varios en combinación puede ser adecuada dependiendo de las circunstancias concretas; por ejemplo, de los riesgos de incorrección material con respecto a la afirmación sobre la que se están realizando pruebas, así como de la viabilidad y la eficacia de los distintos medios.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

_____

Selección de todos los elementos

A53. El auditor puede decidir que lo más adecuado es examinar la totalidad de la población de elementos que integran un tipo de transacción o un saldo contable (o un estrato dentro de dicha población). El examen del 100% es improbable en el caso de pruebas de controles; sin embargo, es más habitual en las pruebas de detalle. El examen del 100% puede ser adecuado cuando, por ejemplo:

- la población está formada por un número reducido de elementos de gran valor;
- existe un riesgo significativo y otros medios no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; o
- la naturaleza repetitiva de un cálculo o de otro proceso realizado automáticamente mediante un sistema de información hace que resulte eficaz, en términos de coste, un examen del 100%.

Selección de elementos específicos

A54. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población. Para la adopción de esta decisión, pueden ser relevantes factores como el conocimiento de la entidad por parte del auditor, los riesgos valorados de incorrección material y las características de la población sobre la que se van a realizar las pruebas. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a un riesgo ajeno al muestreo. Los elementos específicos seleccionados pueden incluir:

- Elementos clave o de valor elevado. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población debido a que son de valor elevado o a que presentan alguna otra característica; por ejemplo, elementos que son sospechosos, inusuales, propensos a un riesgo concreto, o con antecedentes de errores.
- Todos los elementos por encima de un determinado importe. El auditor puede decidir examinar elementos cuyos valores registrados superen un determinado importe para verificar una parte importante del importe total de un tipo de transacción o de un saldo contable.
- Elementos para obtener información. El auditor puede examinar elementos para obtener información sobre cuestiones tales como la naturaleza de la entidad o la naturaleza de las transacciones.

A55. Aunque el examen selectivo de elementos específicos de una clase de transacciones o de un saldo contable con frecuencia será un medio eficiente para obtener evidencia de auditoría, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a los elementos seleccionados de este modo no pueden proyectarse al total de la población; por consiguiente, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia de auditoría con respecto al resto de la población.

Muestreo de auditoría

A56. El muestreo de auditoría tiene como finalidad permitir alcanzar conclusiones respecto del total de una población sobre la base de la realización de pruebas sobre una muestra extraída de dicha población. El muestreo de auditoría se trata en la NIA 530[292].

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad (Ref: Apartado 11)

A57. La obtención de evidencia de auditoría a partir de fuentes diversas o de naturaleza diferente puede poner de relieve que un elemento individual de evidencia de auditoría no es fiable, como, por ejemplo, en el caso de que la evidencia de auditoría obtenida de una fuente sea incongruente con la obtenida de otra. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, los auditores internos y otras

[292] NIA 530, Evidencia de auditoría

personas sean incongruentes, o cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante los responsables del gobierno de la entidad, con el fin de corroborar las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, sean incongruentes con estas. La NIA 230 incluye un requerimiento específico de documentación en el caso de que el auditor identifique información incongruente con la conclusión final del auditor relativa a una cuestión significativa9[293]8.

[293] NIA 230, Muestreo de auditoría, apartado 11

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 580, Manifestaciones escritas

…

Anexo 1 Lista de NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas

(Ref: Apartado 2)

Este anexo identifica los apartados de otras NIA 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 Control de calidad de 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 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar - apartado 37
- NIA 550, Partes vinculadas - Apartado 26
- NIA 560, Hechos posteriores al cierre - apartado 9.
- NIA 570 (Revisada) Empresa en funcionamiento, apartado 16(e).
- NIA 710, Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos - apartado 9
- NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información – apartado 13(c).

Anexo 2 Ejemplo de carta de manifestaciones

(Ref: Apartado A21)

El siguiente ejemplo de carta incluye manifestaciones escritas que son requeridas por ésta y por otras NIA. 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 570 (Revisada)[294]99 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 20XX[295], a efectos de expresar una opinión

---

[294] NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento

[295] 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.

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.
- Los métodos, datos y las hipótesis significativas que hemos empleado en la realización de estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son adecuados para alcanzar el reconocimiento, medición o revelación razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (NIA 540 (Revisada))
- 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)

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros

…

Requerimientos

…

Formación de la opinión sobre los estados financieros

13. En especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:

(a) los estados financieros revelan apropiadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas. Al realizar esta evaluación, el auditor tendrá en cuenta la relevancia de las políticas contables para la entidad, y si han sido presentadas de manera comprensible; (Ref: Apartado A4)
(b) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;
(c) las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar realizadas por la dirección son razonables;
(d) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible. Para ello, el auditor tendrá en cuenta si:

- La información que se debería incluir ha sido incluida y si dicha información está adecuadamente clasificada, agregada o desagregada y calificada.
- La presentación global de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas. (Ref: Apartado A5)

(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 A6)
(f) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.

…

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.

…

Requerimientos

…

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría

9. El auditor determinará, entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad aquellas que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para su determinación, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente: (Ref: Apartados A9–A18)

(a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada). (Ref: Apartados A19–A22)
(b) Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartados A23–A24)
(c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo. (Ref: Apartados A25–A26)

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, así como las estimaciones contables sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 9(b))

A20. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de su opinión relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros[296]. En muchos casos, lo anterior está relacionado con estimaciones contables críticas y la correspondiente información revelada, que probablemente sean áreas que requieran atención significativa del auditor y que también pueden haber sido identificadas como riesgos significativos.

A21. Sin embargo, los usuarios de los estados financieros han destacado su interés por las estimaciones contables sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación de conformidad con (véase la NIA 540[297] (Revisada) que pueden no haber sido consideradas riesgos significativos. Entre otros aspectos, esas estimaciones dependen en gran medida del juicio de la dirección y son a menudo las áreas más complejas de los estados financieros, y pueden requerir la participación tanto de un experto de la dirección como de un experto del auditor. Los usuarios también han destacado que las políticas contables que tienen un efecto significativo sobre los estados financieros (y los cambios significativos en dichas políticas) son relevantes para la comprensión de los estados financieros, especialmente en circunstancias en las que las prácticas de la entidad no son congruentes con las de otras entidades del mismo sector.

…

---

[296] NIA 260 (Revisada), apartado 16(a)

[297] Véanse los apartados 169 de la NIA 540 (Revisada), Auditoría de estimaciones contables y la correspondiente información a revelar.

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

_____

Por el cual "Se compilan y actualizan las Normas de Auditoría al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

Definiciones

13. A efectos de esta NISR, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación: